


جامعة 8 ماي 1945

كلية الحقوق والعلوم السياسة

قسم العلوم القانونية والإدارية

تخصص قانون عام (منازعات إدارية)

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون

الغرامة المالية في المادة الجبائية

إعداد الطلبة:

1/ السعيد محامدية

2/ عبيد عبايدية

إشراف الدكتورة :

سهيلة بوخميس

تشكيل لجنة المناقشة

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية	الصفة
1	د. عصام نجاح	جامعة قالمـــــــة	أستاذ محاضر	رئيسا
2	د. سهيلة بوخميس	جامعة قالمـــــــة	أستاذ محاضر	مشرفا
3	د. الطيب عبد الجبار	جامعة قالمـــــــة	أستاذ محاضر	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2015-2016

الشكـــــر

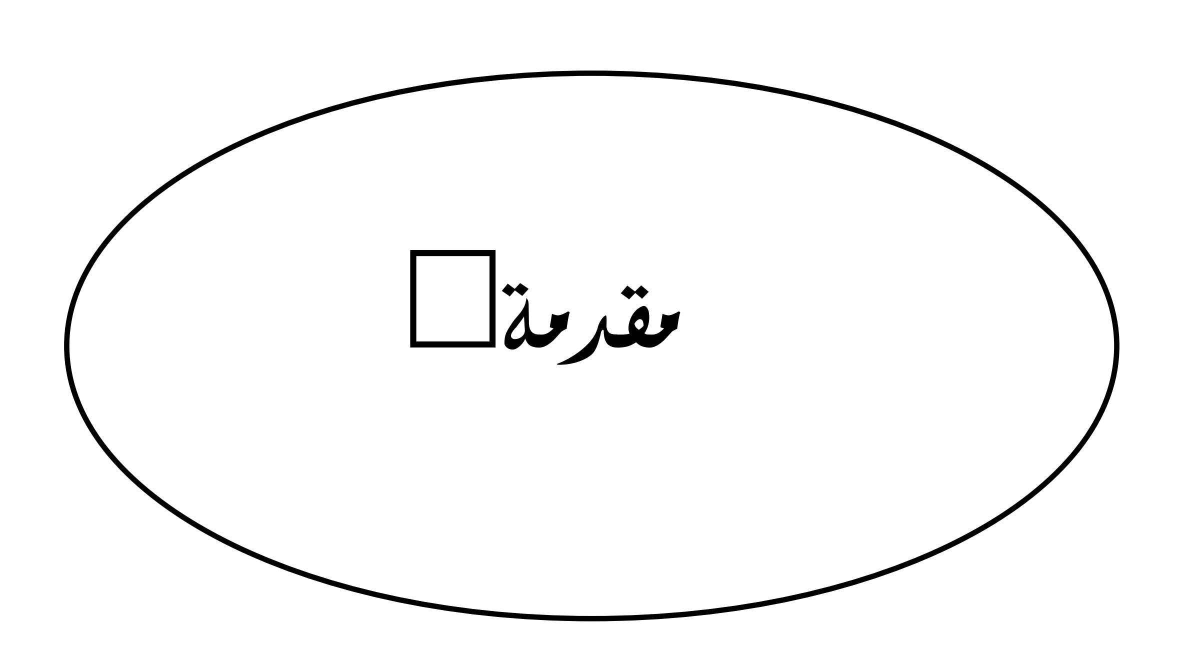
"...رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ..."

سورة النمل الآية 19

نتشرف أن نتوجه بخالص الشكر و عظيم التقدير و الإمتنان و العرفان بالجميل إلى الأستاذة الفاضلة الدكتورة بوخميس سهيلة على تكرمها بالإشراف على رسالتنا وما لمسناه من رحاب صدر و توجيه سديد و نصائح قيمة فكم كان لها أبلغ الأثر في إنجازنا هذا العمل المتواضع ، و اقتراحها هذا الموضوع الثمين الذي لم يطرح من قبل بتاتا .

إلى كل من ساهم في هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد

كما لا يفوتني أن أتقدم إلى السادة أعضاء اللجنة بجزيل الشكر على قبولهم مناقشة هذه المذكرة و صرفهم جزء من وقتهم الثمين لأجل قراءتها.


مقدمة

مقدمـــــة

تنص المادة **78** من الدستور الجزائري لسنة **2016** [1] على : " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه ". يتبين أن للضرائب أهمية كبيرة لأنها تعد الينبوع التي تستقي منها الدولة الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة المستمرة و المتزايدة، كما تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها و معالجة أزماتها لكونها تعتبر القاطرة التي تقود التنمية الإقتصادية الشاملة بدورها الريادي في التمويل، لكن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية، والتزاماتهم اتجاه الغرامة المالية مع الحقيقة التي بانت لا تقبل الشك أن الجزائر من بين الدول المصدرة للنفط التي تراجعت مداخيلها على نحو فاق كل التوقعات نتيجة الانهيار المتتالي لأسعار النفط، و لقد بانت من الضروري البحث عن أفضل الوسائل للتخفيف من حدة هذه الصدمة .

فالغرامة المالية التي انتهجتها الدولة بالنسبة للمادة الجبائية تعتبر المصدر الأساسي لتمويل ميزانية الدولة و تمويل المشاريع العامة في إطار التخطيط المركزي و هذا ما يجعل تطوير التحصيل الجبائي مرهون بمدى نجاح الإصلاحات الجبائية خاصة إذا علمنا أن النظام الجبائي مرتبط بدرجة كبيرة بالإيرادات المتأتية من الضرائب المفروضة سواء على الأشخاص الطبيعية أو الأشخاص الاعتبارية بصفة الإلزام أو بصفتها عقوبة، و الجزائر كغيرها من الدول السائرة في طريق النمو شهدت أزمة حادة في عام 1986 بفعل تراجع أسعار البترول، ومع فشل جهود الدولة أمام هذه المعضلة لم يكن أمامها إلا القيام بتعديلات أبرزها إصلاح 1992 الذي كان الهدف منه إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية و استبدال النظام الضريبي القديم و ذلك لوجود قوانين كثيرة وصعبة التطبيق فهو نظام غير ملائم لمستجدات المرحلة الراهنة بنظام جبائي سهل بسيط يراعي مقدرة المكلف بالتزاماته اتجاه هذه الغرامة المالية التي تعد الركيزة الأساسية للنظام المالي، و هي من أقدم المصادر المالية لأي دولة نظرا لكثرة الأموال التي توفرها للخزينة العامة .

[1]- المادة 78 من القانون رقم 16-01 المؤرخ في 07 مارس 2016، و المتضمن التعديل الدستوري الجزائري، جريدة رسمية عدد 14 لسنة 2016 .

و إزاء ذلك طرح التساؤل حول مدى إمكانية الدولة من تطبيق نظام الغرامة المالية لحماية الخزينة العمومية، فتضمن بذلك التوازن بين مصلحتي المكلف بالضريبة و مصلحة الخزينة العمومية ؟ .

إن الخوض في غمار مثل هذا الموضوع كان نتيجة وجود العديد من الأسباب، و التي تعتبر بالغة في الأهمية و من بين هذه الأسباب لدينا :

1- الاهتمامات الرئيسية الكبرى للدولة في مجال التنمية الإقتصادية و الإجتماعية التي أصبحت من أحد مقتضيات الإنطلاقة التنموية الشاملة، كما أن للغرامة المالية لها دور كبير في الرفع من عملية التنمية الإقتصادية حيث مثلت خلال مراحل طويلة محور الدراسات العلمية و المالية، ذلك باعتبارها أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة و هذا بجانب أهمية و دور الضريبة في تحقيق السياسة المالية من جهة و ما تحدثه من إشكاليات من جهة أخرى.

2- النظام الضريبي الجزائري الراهن يرى أنه نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة و غير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من هذا الالتزام رغم أن الجزائر في إطار تحقيق التنمية الإقتصادية توجه اهتمامها نحو المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ذلك من خلال وضع برامج داعمة لها و تشجيع المبادرات و المجهودات الشبانية، لكن وبالرغم من ذلك تجدهم بغير ملتزمين بالتصريحات الجبائية و ممارسة التهرب الذي يؤثر على المنظومة الجبائية و على مستوى الاقتصاد الوطني، ولذلك حاول المشرع الجزائري أن يقضي على كل هذه الثغرات بسن القوانين و فرض الرقابة والعقوبات المالية .

3- أن الغرامة المالية ليس من السهل تحديد تعريف لها بشكل واضح و كامل، لتعدد الأنظمة و الأحكام التي تحكمها، فهنالك الغرامة الموجودة في قانون العقوبات ، و هناك الغرامة التي نجدها في القوانين الجبائية و التي تشكل محور دراستنا، و هي بدورها تطرح أكثر من مسألة للبحث فيها .

فهذه الأخيرة تطبق بكثرة في القوانين الجبائية، بحيث أنها تخضع لبعض القواعد التي تخضع لها الغرامة المنصوص عليها في قانون العقوبات، عندما تكون مؤسسة كعقوبة، أما عندما تكون مؤسسة على أنها التزام فهنا نجدها بنظامها الخاص و المنفرد بها في مجمل القوانين الجبائية .



4- العقوبات المالية التي يتميز بها هذا النظام، حيث أن الغرامة المالية في القواعد العامة، تتلائم عادة مع الجرائم القليلة الخطورة، كما تعتبر بديلا صالحا للقضاء على مساوئ العقوبات السالبة للحرية و بالتحديد القصيرة المدة، و التي تتمثل أساسا في عدم تحقيق الردع اللازم من توقيعها، و بالخصوص لما يتعلق الأمر بالجرائم الإقتصادية أو الضريبية .

5- التعارض الموجود بين الغرامة المطبقة في إطار قانون العقوبات و جرائم القانون العام و بين الغرامة المالية في المجال الجبائي هل يشكلان موردا هاما للخزينة العامة، أم هما عقوبة مريحة يمكن استعمال حصيلتهما في العمل على اصلاح ما سببته الجريمة كما أنه يمكن تعريف عقوبة الغرامة المالية المنصوص عليها في قانون العقوبات الجزائري، أنها عبارة عن إلزام مالي يقع على عاتق المحكوم عليه بناء على حكم قضائي جزائي لصالح الخزينة العامة .

و تكمن أهمية هذا الموضوع من الناحية العملية في تأثير نظام الغرامة المالية في المادة الجبائية التي تحتل أهمية بالغة، لامتيازها بنظامها الخاص، و أنها لا تخضع إلى مجمل القواعد العامة الموجودة في قانون العقوبات، مما أدى إلى دراسته دراسة تأصيلية تفصيلية تحليلية من جميع الجوانب فلها مجموعة من القوانين الجبائية، التي تنص على تطبيق هذه العقوبة بصفة واسعة خاصة لما يتعلق الأمر بالجرائم الضريبية، حيث تعاقب النصوص الجبائية في كثير من الاحوال بالغرامة كجزاء يتمثل في دفع مبلغ مالي يوقع على الشخص الذي يخالف القوانين الجبائية بصفة جبرية لصالح خزينة الدولة .

هذا التمييز الواضح الذي تتمتع به الغرامة الجبائية هو الذي يفرض علينا التطرق إلى مسألة الطبيعة القانونية لهذه الغرامة، خاصة أن الخلاف مازال قائما في الفقه و القضاء حولها ، كما أن مسألة تناسب الغرامة الجبائية مع الضرر و جسامتها، تطرح فكرة أن هذه الأخيرة قد تعتبر تعويض عن الضرر الذي أصاب مصالح خزينة الدولة .

أما على المستوى النظري فتكمن أهمية الموضوع في الخصوصية التي تتميز بها الغرامة الجبائية بالنسبة للغرامة الجزائية، في ظاهرة الحد من العقاب التي ظهرت حديثا، و أدت إلى ظهور **القانون الجنائي الإداري**، هذا الأخير الذي يسعى للتقليل من الإفراط في اللجوء للحل الجنائي من أجل مواجهة السلوك غير المشروع، حيث فرضت الغرامة الجبائية و حدها كعقوبة إدارية ضريبية محضة كبديل

عن الغرامة الجزائية في حالات متعددة من التشريع الجبائي، ومن ثمة فإنه من المفيد متابعة هذا النظام لتحديد معالم الغرامة المالية في المادة الجبائية بتوضيح مفهوم هذه الغرامة ، و بالخصوص في التوصل إلى معرفة و تحديد طبيعتها القانونية .

فأهمية البحث في الغرامة الجبائية تكمن في توسع مجال تطبيق الغرامات الجبائية و توقيعها كجزاء إداري إلى جانب الجزاء الجنائي، مما يجعل مسألة التحكم في قواعدها مهمة بالنسبة لرجال القانون العاملون في قطاع الجباية بصفة خاصة .

كما تتجلى أهمية هذا الموضوع في تميز بعض القضايا الجبائية المطروحة على القضاء بالتعقيد خاصة عندما يتعلق الأمر بالعقوبات الجبائية لا سيما الطبيعة القانونية لهذه العقوبات .

و الهدف من هذه الدراسة هو المساهمة و لو بقدر بسيط في استبيان الفروق الموجودة بين الغرامة المالية الملزمة بنص الدستور و القوانين الجبائية والغرامة المالية الردعية العقابية الممزوجة بالقوانين الجبائية و الجزائية .

كما أن التمكن من الوثائق العلمية ذات القيمة و ذات الصلة بموضوع الغرامة المالية في المادة الجبائية أمر شبه معدوم خاصة ما تعلق بالكتب التي معظمها تتحدث عن النزاعات الضريبية وكذلك الرسائل التي تتمحور معظمها على جريمتي التملص و الغش الضريبي بدون ما يتطرقوا إلى تحديد مفهوم أو النظام القانوني الذي يحكم هذه الغرامة .

و تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد في المكتبات الجزائرية خاصة، من تطرق إلى هذا الموضوع بصفة مستقلة، مما أجبرنا على إسقاط الأحكام العامة المتعلقة بالغرامة المالية .

و فضلا عن الأسباب و الأهمية التي يكتسبها البحث في موضوع الغرامة المالية، فإن هناك أيضا دوافع دفعتنا لتناول هذا الموضوع، فمنها دوافع شخصية و منها أخرى موضوعية .

حيث أن الدافع الشخصي لتناول هذا الموضوع ، هو بالدرجة الأولى مهني باعتبار أحدنا من الموظفين و الإطارات العاملين في المجال الجبائي لمدة تتجاوز 25 سنة في قطاع الضرائب.

أما الدوافع الموضوعية، فمنها أن هذا الموضوع مازال يشكل اهتمام رجال القانون، حيث إن النقاش مازال مطروحا إلى حد الآن، حول مسائل تتعلق بهذا الموضوع خاصة فيما يخص الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية .

و قد اقتصر مجال هذه الدراسة على النطاق الشخصي و النطاق التشريعي و النطاق الزمني ثم النطاق المكاني، وهم:

النطاق الشخصي: إن هذه الدراسة تهتم بالجهة التي تختص بفرض الغرامة المالية في المادة الجبائية التي تعتبر الركيزة الأساسية لتمويل الخزينة العمومية للدولة وكذا الجهة التي تنصب عليها فرض الغرامة وهم المكلفين بالضريبة .

النطاق التشريعي: تهتم هذه الدراسة بالنصوص القانونية التي تنظم الغرامة المالية في المادة الجبائية ومن أمثلتها: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل، و قانون الإجراءات الجبائية .

النطاق المكاني: اقتصرت هذه الدراسة على دراسة نظام الغرامة المالية في المادة الجبائية في الجزائر.

و أثناء إعداد هذه الدراسة تمت مصادفة العديد من الصعوبات، أهمها:

- صعوبة تجميع المادة القانونية التي تنظم الغرامة المالية، خاصة كثرة الإحالات المعتمدة نتيجة تعدد القوانين الجبائية، و التي تحيلنا في بعض الأحيان إلى مواد ملغاة، خاصة و إن التشريع الجبائي الجزائري معروف بتغيره بصفة جد سريعة و عدم استقراره، و قوانين المالية لكل سنة و التعديلات التي تطرأها كل سنة .

- ندرة المؤلفات المتخصصة التي عنيت بدراسة هذا الموضوع في الجزائر فهي تقريبا منعدمة، بالاضافة إلى صعوبة دراسة هذا الموضوع من الناحية الفقهية و تعقد المشاكل التي يطرحها، بسبب قلة اهتمام الدارسين بها و بالتالي ندرة المراجع المتخصصة في الجزائر، و هي قلة تنبئ عن صعوبة النظام القانوني للغرامة المالية الجبائية .

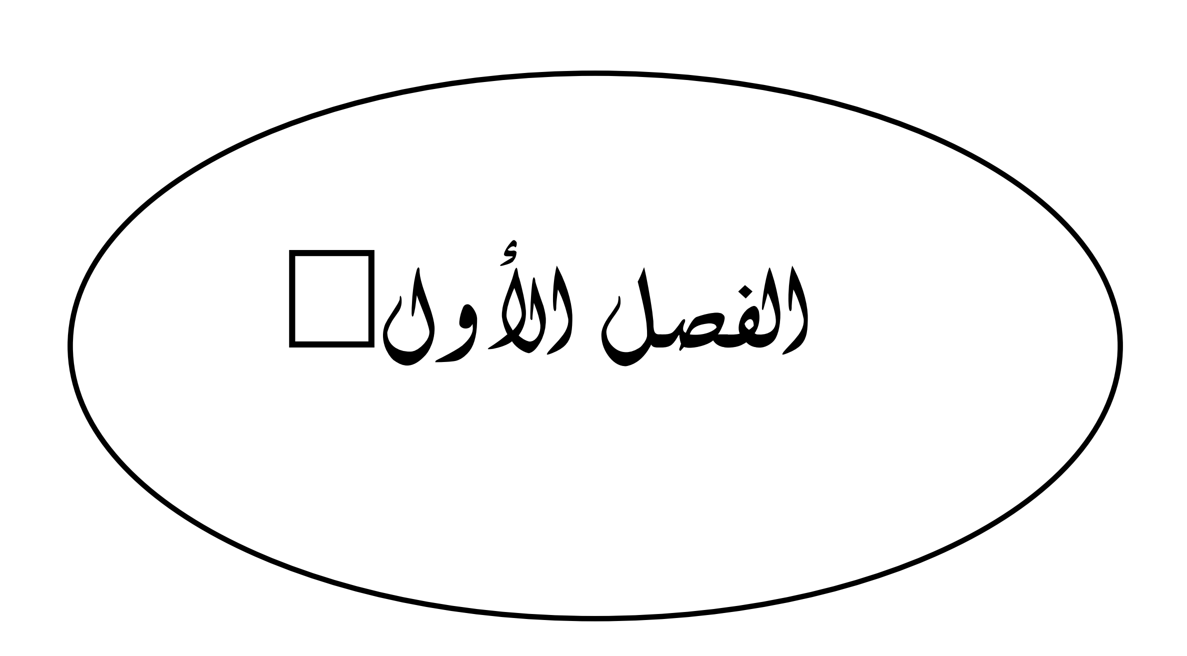
و قد تم اللجوء في هذه الدراسة إلى استعمال عدة مناهج منها المنهج المقارن بالمقارنة :

– موقف القضاء في الجزائر وبين دور نظيره في فرنسا و مصر من الطبيعة القانونية للغرامة المالية.

و كذا المنهج التحليلي، من خلال تحليل النصوص القانونية التي تنظم الغرامة المالية في المادة الجبائية على الصعيد القانوني و الجانب الذي ينبغي تسليط الضوء عليه أكثر.

لذا تم تقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين و مقدمة و خاتمة، إذ تناول الفصل الأول الغرامة المالية على أساس أنها التزام، و الذي قسمناه بدوره إلى مبحثين تطرقنا في الأول إلى التعريف بالغرامة المالية كالتزام، و المبحث الثاني نطاق الغرامة المالية كالتزام .

أما الفصل الثاني فقد تطرقنا فيه لدراسة الغرامة المالية كعقوبة، و الذي بدوره قسمناه إلى ثلاث مباحث، حيث تعرضنا في المبحث الأول إلى مفهوم الغرامة المالية كعقوبة ثم تناولنا في المبحث الثاني نطـــاق الغرامة المالية كعقوبة وفي المبحث الثالث تعرضنا إلى نقد النظام القانوني للغرامة المالية كعقوبة .


الفصل الأول

الــفصل الأول
الغرامــــــــــــــة المالية كـإلــتزام

عملت الجزائر من استقلالها على التخلص من التبعية الاقتصادية والتي تعتبر الآن بمثابة سلاح تفرض الدول المتقدمة على الدول المتخلفة، لذا قامت الجزائر بمجهودات كبيرة من أجل تعيين وتطوير اقتصادها بغية التخلص من شبح التبعية، فقامت على الحد من البطالة والفقر اللذان خلفته السياسة الاقتصادية المتبعة سابقا، غير أن معادلتها التنموية التي قامت بها لم تحقق الكثير بسبب نقص الإطارات والإمكانيات في هذا المجال مما أدى بها في كل مرة، إلى اتخاذ سياسة جديدة لتصحيح آليات اقتصادها.

لذلك فالدولة الجزائرية رأت أن الغرامة المالية هي الوسيلة من أجل التخلص من أزمتها وتحسين اقتصادها أمام التطورات الاقتصادية العالمية، التي لا تسمح بالاعتماد على الغير فبعدما كانت الغرامة المالية تكتسي طابعا اختياريا، في العصور القديمة أصبحت تكتسي طابعا إلزاميا من قبل الأفراد.

لذلك وبعد الإصلاح الضريبي سنة 1992 الذي شهد تطبيقا تدريجيا له الذي تبنته الجزائر وعملت على تطبيقه في مختلف المؤسسات الاقتصادية حيث عملية الإصلاح هذه مست العديد من الضرائب لغرض التكيف مع الديناميكية الجديدة وفي هذا المجال قد أنشأت ضرائب جديدة: تتمثل في ضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني.

كما مست عملية الإصلاح الاهتمام بالضرائب المباشرة من غير المباشرة، وذلك للتأثير في بنية الضغط الضريبي بتقليص العبء الضريبي الملقى على كائن الفئات الدنيا أو ذوي الدخل المحدود.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين في المبحث الأول نتعرض فيه عن مفهوم الغرامة المالية كإلتزام و المبحث الثاني نتعرض فيه عن نطاق الغرامة المالية كالتزام .

المبحث الأول

مفهوم الغرامة الماليــة كــإلتزام

لقد نصت جميع القوانين الجبائية عن إلزامية الغرامة المالية، في جميع إصداراتها و تعتبر الغرامة في وقتنا الحالي، من أهم أنواع الايرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة وباعتبار أن الدولة نموذج مثالي للمنظمات السياسية فهي تعمل على حماية كيان المجتمع وتنظيم العلاقات بين أفراده وجماعاته في مجموعة من القواعد والمبادئ التي من خلالها يلتزم الأفراد بأداء الغرامة المالية .

إن تحقيق تنمية اقتصادية شاملة يعني أن هناك جملة من الوسائل والأدوات يجب استخدامها ولعل من أهمها الضريبة (الجباية) والتي تعتبر الوسيلة المستعملة من طرف كل الدول مهما كان مستواها الاقتصادي.

إذ تستعمل الضريبة كوسيلة للتأثير على الواقع الاقتصادي، حيث تعمل جميع الدول على تكييف سياستها الضريبية من أجل تشجيع المستثمرين وتوجيه مشاريعهم إضافة إلى دورها في زيادة الادخار ونظرا لهذه الأهمية سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الغرامة المالية كالتزام مع نشأة الغرامة المالية وكذا مجموعة المبادئ التي تحكم فرضها دون اغفال ذكر الأنواع واستعراض الخصائص مع التطرق أيضا إلى نطاق الغرامة المالية كالتزام .

المطلب الأول
تعريف الغرامة المالية كــإلتزام

يبدو في الوهلة الأولى أن تعريف الغرامة المالية في غاية السهولة و البساطة، غير أن حقيقة الأمر تبينت الصعوبة الكبيرة التي تعتري هذا الجانب من الدراسة، خاصة و أن الفقه اختلف حول الطبيعة القانونية لهذه الأخيرة .

كما زاد الأمر تعقيدا كثرة المصطلحات المستعملة من قبل التشريع الجبائي الجزائري، كتسمية الغرامة المالية [1]، وورود مصطلح الغرامة الإضافية في قانون الإجراءات الجبائية،[2] و كذا استعمال مصطلح العقوبة الجبائية و الغرامة التهديدية في بعض الأحيان،[3] كما استعمل المشرع الجبائي كذلك مصطلح تلجئة مالية، [4] بالإضافة إلى استعماله مصطلح تعويضات التأخير في مواد أخرى،[5] كما استعمل مصطلح الزيادة، و مصطلح فائدة التأخير، [6] و كل هذه المصطلحات تحمل معاني مختلفة تصعب من إمكانية إيجاد تعريف جامع مانع للغرامة المالية .

---

[1] – انظر المادة 113 الفقرة الرابعة من الأمر رقم 76-105، مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1696 الموافق لـ9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل الجزائري التي تنص :" إن الموثق الذي يعمل لحسابه الخاص يتعين عليه، عند تلقيه عقد بيع أو مبادلة أو قسمة، أن يقوم بتلاوة هذه المادة على الأطراف، وذلك تحت طائلة غرامة مالية تقدر ب 500 د.ج ."

[2] – جاء في المادة 2 من قانون المالية لسنة 2013 تعديل المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في الفقرة الثالثة (03) منها مايلي:"... يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة ، و ذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ".

[3] – تنص المادة 402 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على سبيل المثال : يترتب قانونا عن التأخير في دفع الضرائب و الرسوم البت تحصل عن طريق الجداول، عملا بالأحكام المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية، تطبيق عقوبة قدرها 10% ....تطبق غرامة تهديدية قدرها 3 % عن كل شهر ...".

[4] – تنص المادة 98 من قانون التسجيل:"... و إذا لم يعطى التصريح الحق في أي رسم، يدفع الورثة أو الموصى لهم تلجئة مالية قدرها 100 د.ج عن كل شهر ...".

[5] – تنص المادة 72 من القانون رقم 92-04 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 عدد 73 :" يدفع للخزينة الناتج الصافي للعقوبات و تعويضات التأخير المحصل على كافة الضرائب، الحقوق و الرسوم من طرف الإدارة الجبائية ..."

[6] – تنص المادة 285 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على مايلي : "... يتم اخضاع المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحه، ضمن الأجل المحدد أعلاه تلقائيا مع تطبيق الزيادة المقررة في المادة 192 ".

– في حالة نقص التصريح، يترتب على الحقوق المغفلة تطبيق الزيادات المقررة في المادة 193 .

إن سكوت المشرع الجزائري عن تعريف الغرامة المالية يستوجب علينا الاستنجاد برأي الفقهاء ولقد تعددت التعاريف التي جاء بها الفقه القانوني و الاقتصادي للغرامة، غير أن هذه التعاريف انصبت في معنى واحد حددت شرطين أساسيين للغرامة المالية وهما : عنصر الإلزام و عنصر الملموس .

الفرع الأول : تعريف الغرامة المالية

أولا : تعرف الغرامة لغة من غرم غرما وغرامة ، لزمه مالا يجب عليه، و الغرامة الخسارة وفي المال ما يلزم أداؤه تأديبا أو تعويضا.[1]

و أما اصطلاحا فقد عرفت على أنها " اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل ، وبصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية، وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين (الاعتباريين) حسب قدراتهم التكليفية، بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة "[2].

ثانيا : موقف الفقه من تعريف الغرامة المالية

فقد عرفها " **قاسطون جيز**" الذي يقول " أن الضريبة هي الأداء المالي الإجباري الذي يدفعه الملزم بها (أي الضريبة) بصفة نهائية وبدون مقابل لتحقيق تغطية النفقات العمومية " [3].

وعرفها " **أحمد زهير شامية** " الضريبة هي فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية دون مقابل وهي أداة مالية تلجا إليها الدولة لتحقيق أهدافها" [4].

وهناك من عرفها : " الضريبة هي اقتطاع نقدي ذو سلطة دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات

[1] ابن منظور، لسان العرب، المجلد الحادي عشر، الطبعة الرابعة ، دار صادر ، بيروت، لبنان، 2005، ص 41 .

[2] – يقصد بالقدرة التكليفية للشخص أي مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخولهم وثرواتهم في تحميل العبء الضريبي، ويقصد بالدخل هنا بالدخل الذي يحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه ونفقات المحافظة على مصدر الدخل، أي الدخل الفردي الصافي أنظر ...

[3] – عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة و أصول الفن المالي للاقتصاد العام، لبنان، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، 1992، ص 130 .

[4] – أحمد زهير الشامية، خالد الخطيب، المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر و التوزيع، 1997، ص 13 .

الإقليمية، أو لصالح الهيئات العمومية (الدولة) " [1] .

الفرع الثاني : خصائص الغرامة المالية كالتزام

تتسم الغرامة المالية بالعديد من السمات التي يمكن استخلاصها من المفهوم الفقهي لها و التي نذكر منها :

أولا : الغرامة المالية هي اقتطاع نقدي : ويقصد بذلك أن المكلف بالضريبة يقوم بدفعها لصالح الدولة في صورة نقدية، عكس ما كان عليه الحال في السابق، أين كانت تدفع الضريبة بشكل عيني و لأنها كذلك فإن الدولة لايمكنها فرضها إلا بموجب نص قانوني يقررها، و سلطتها في ذلك مقيدة لا تقديرية، وهذا بتقديم الافراد جزءا من محاصيلهم الزراعية أو بالعمل لأيام معدودة لصالح الدولة [2].

ثانيا : الغرامة المالية الزامية : أي أنه ليس للفرد الحرية في دفع الغرامة المالية أو عدم دفعها، ولا في اختيار مقدارها ولا في كيفية دفعها وموعدها، بل هو مجبر على دفعها وهذا ما يميزها على غيرها من الإيرادات المالية الأخرى [3].

ثالثا : الغرامة المالية تفرض من قبل الدولة : تفرض الغرامة المالية على كل شخص قادر على الدفع تبعا لقدرته المالية ، فالغرامة المالية هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقا لمقدرتهم عن طريق ما يعرف بالقرارات الادارية فهي في النهاية عبارة عن قرار إداري يصدر من الادارة الضريبية و يخضع للقواعد العامة التي تخضع لها القرارات الادارية [4].

رابعا : الغرامة المالية تفرض دون مقابل : كانت الغرامة المالية هي قسط التأمين الذي يدفعه المكلفون للدولة كي يؤمنون به حياتهم وأموالهم، لكن الفكر المالي الحديث يرى أن الغرامة المالية هي تضامن اجتماعي أي تفرض على كل الأفراد بغض النظر عن المنافع التي تعود عليهم من جراء

---

[1] فوزي عطوي ، المالية العامة، النظم الضريبية و موازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، سنة2003، ص50ص51 .

[2] – يوسف المنجر، الوافي في جرائم الأمن الاقتصادي، المكتبة القانونية، دمشق، 2010، ص 19 .

[3] – يحي محيوت، قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2007، ص 13 .

[4] – حسين بن الشيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، الجزء الثالث، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 279 ، انظر كذلك محمد الصغير بعلي، القرارات الادارية، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2005، ص 08 .

قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي والاجتماعي... .

خامسا : الغرض من دفع الغرامة المالية : يسلم الفكر المالي الحديث بالدور الهام الذي تلعبه الغرامة المالية في تعمير البنيات الاقتصادية والاجتماعية ولاسيما بعد التطورات التي طرأت على مفهوم الدولة في حد ذاتها، واضمحلال ما يسمى بالدولة الحارسة ليطغى مبدأ الدولة المتدخلة التي أخذت عل عاتقها تقديم الخدمات الضرورية لجميع المواطنين[1] .

الفرع الثالث : مبادئ الغرامة المالية كإلتزام

هناك مجموعة من المبادئ التي تحكم و تحقق التوازن بين مصلحة الدولة – في حصولها على مواردها ومصلحة المكلف في تخفيض أعبائه وعدالة التوزيع، ولعل أبرزها :

أولا– قاعدة العدالة:

تنص المادة **78** من الدستور الجزائري **2016** على ما يلي : " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة..."[2] و يفهم من ذلك تساوي جميع المواطنين أداء الضريبة، وأن لا يتم فرض الضريبة بشكل عشوائي، ولكن من خلال مجموعة ضوابط تكفل تحقيق العدالة بين جميع المكلفين، والنظام الضريبي العادل هو النظام الذي يؤمن غالبية أفراد المجتمع بعدالته، وتطبيق العدالة الضريبية يجب القيام بما يلي:

أ – **قدرة المكلفين:** يجب أن تفرض الضريبة بشكل يتناسب مع قدرة كل مكلف.
ب – **مبدأ عمومية الضريبة:** حيث يجب أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال بلا استثناء.

إلاّ أن هناك خروج عن مبدأ العمومية وذلك في بعض حالات الإعفاءات التي لها مبررات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية، حيث يتم إعفاء الفقراء والأشخاص الذي لا يتجاوز دخلهم حد الكفاف الحد الأدنى اللازم للمعيشة، كما يتم تخفيض عبء الضريبة وفقاً للأعباء العائلية، والديون.

[1] فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية و موازنة الدولة، مرجع سابق، ص60 .

[2]– المادة 78 من دستور 2016، ج.ر عدد 14.

ج – **تصاعدية الضريبة:** كلما زاد الوعاء الضريبي زادت.
د – **العدالة الأفقية:** أي معاملة المكلفين ذوي الظروف الإقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة، حيث يتم فرض الضريبة على أساس صافي الدخل [1].
هـ – **العدالة الرأسية:** أي معاملة المكلفين ذوي الظروف الإقتصادية المختلفة معاملة ضريبية غير متماثلة، حيث يتم فرض الضريبة التصاعدية،[2] و ذلك تطبيق لمبدأ مساواة المرافق في تبني الأعباء العامة للدولة [3].

2– قاعدة اليقين:

أي أن يتم تحديد الضريبة التي يدفعها المكلفة بشكل قاطع دون مغالاة أو تحيز، ويتم ذلك من خلال وجود قواعد يحددها النظام الضريبي توضح الوعاء الضريبي سعر الضريبة والواقعة المنشئة للضريبة والمصروفات التي يجب خصمها وميعاد السداد وكيفية التحصيل.

3– قاعدة الملاءمة:

أي أن يتلاءم النظام الضريبي مع ظروف المكلفين الشخصية و الإجتماعية، كما في ملاءمة توقيت وكيفية تحصيلها مع ظروف المكلفين بما يمكنهم من سهولة دفع الضريبة، فيكون ميعاد تحصيل الضريبة في وقت تحقق الدخل أو الربح أو الراتب وبالتالي يكون المكلف أكثر قدرة على دفع الضريبة.

ويتم تفهم درجة الوعي عند المكلفين ففي المجتمعات الأكثر وعياً بأهمية الضريبة يتم التعامل مع الإقرارات الضريبية المقدمة منهم، في حين في المجتمعات الأقل وعياً يكون التقدير التقديري.

كما يجب أن يتصف النظام الضريبي بالمرونة مع الظروف الإقتصادية فتزيد الضريبة في ظروف الرواج وتنخفض في ظروف الكساد، و هذا ما نجده ينطبق على نظام القرارات الادارية التي يجب أن

[1] – فوزي عطوي، المرجع السابق، ص 60 .

[2]– رفعت محجوب ،" المالية العامة"، دار النهضة العربية ، بيروت 1979، ص 204.

[3] – عمار بوضياف، الوجيز في القانون الاداري، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص 106 .



يراعى لدى إصدارها توافر أركانها، و أهمها ركن السبب الذي نجده يقوم على ثلاث حالات و احداها هي الملائمة [1].

4- قاعدة الاقتصاد :

أي أن تكون نفقات تحصيل الضريبة أقل بكثير من مقدار الحصيلة نفسها، وذلك يكون لمصلحة الطرفين الدولة والمكلف، حيث تحصل الدولة على أكبر قدر من الحصيلة وتقتطع أقل قدر ممكن من أموال المكلف.[2]

المطلب الثاني
تصنيف الغرامة المالية كإلتزام

نتيجة لتطور مفهوم الضريبة في ظل الغرامة المالية تعددت أنواع الضرائب و اختلفت، و أصبحت النظم الضريبية تشمل أنواعا مختلفة من الضرائب، تتكاتل مع بعضها البعض لتحقيق الأهداف الإقتصادية، و الاجتماعية، و السياسية المرجوة منها، إذ يتطلب نجاح الدولة في اختيار النوع الملائم من الضرائب المزوه استخدامها في هيكلها الضريبي، و سنعتمد في دراسة التصنيفات المختلفة للضريبة على الأسس التي تحدد كافة الإجراءات المتعلقة بتأسيس الضريبة و الزاميتها .

الفرع الأول : التصنيف على أساس طبيعة الضريبة :

أولا: الضريبة المباشرة و غير المباشرة :

وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم الضريبة إلى مباشرة و ضريبة غير مباشرة، و يعتبر هذا التصنيف الاهم على الإطلاق، حيث أنه وفقا للنظرية المالية أُعتمدت عدة معايير للتفرقة بين الضريبة المباشرة و غير المباشرة، إلا أنه لا يوجد معيار حاسم يمكن منة التمييز الدقيق بين الضريبتين.

1- المعيار القانوني : يقوم هذا المعيار على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث الزامية التحصيل، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة و تحصيلها بناءا على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بالضريبة، فالضريبة تعتبر مباشرة لأن العلاقة التي تربطهما مباشرة.

بينما الضرائب غير المباشرة يتم تحصيلها في ظل تصرف اقتصادي معين دون اعتبار للشخص المكلف بالضريبة و لا يربطها اتصال مباشر بالإدارة الجبائية و الممول .[1]

[1]- عبد العزيز عبد المنعم خليفة، القرارات الادارية، دار محمود للنشر و التوزيع، القاهرة، بدون سنة نشر، ص 135 .

[2]- رفعت محجوب " المالية العامة" ، مرجع سابق ص 205 .

يعاب على هذا المعيار كون المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف اسمية، أو بدونها، مما يؤثر على وصف الضريبة غير المباشرة .

2- المعيار الاقتصادي: ويعرف براجعية عبئ الضريبة أو استقرارها، ويقصد به الشخص الذي يتحمل عبئ الضريبة بصفة آنية، فالشخص الذي حدده القانون وقام بتنفيذ ما كلف به، و حصل مبلغ الضريبة المستحقة إلى خزينة الدولة، ثم قام بنقل عبئها إلى شخص آخر يطلق عليه مصطلح المكلف القانوني، لأنه لم يتحمل العبء الفعلي للضريبة، بل اقتصر دوره على نقل الضريبة إلى شخص آخر، أما الشخص الذي تحمل فعليا العبئ الضريبي ولم يستطع نقلها إلى شخص آخر فيطلق عليه مصطلح المكلف الحقيقي .هذه الجملة المتسلسلة من العمليات التي يتم بموجها نقل الضريبة من المكلف القانوني إلى المكلف الحقيقي تعرف بعملية نقل العبء الضريبي.[2]

وتندرج ضمن تصنيفات هذا المعيار ضرائب الدخل فهي ضرائب مباشرة لأن من يقوم بدفعها هو الشخص المكلف بها بموجب القانون، فالمكلف القانوني هو نفسه المكلف الحقيقي، في حين أن الضرائب الجمركية والرسم على القيمة المضافة ضرائب غير مباشرة، لأن المكلف القانوني يدفع الضريبة ثم يقوم بنقل عبئها إلى شخص آخر وهو المستهلك، لتحمل أخيرا الضريبة في ثمن السلعة .

من الانتقادات الموجهة إلى هذا المعيار أن ظاهرة العبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة والتي لا يمكن التأكد منها مسبقا، فالضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح التجارية والصناعية هي ضريبة مباشرة، لا يستطيع المنتج أن ينقل عبئها إلى شخص آخر بالرغم من ذلك فإن هذا المنتج يستطيع أن ينقل للمستهلك في أوقات الرخاء الضريبة عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة.

ويمكن أن يتم تغيير تصنيف الضرائب من مباشرة وغير مباشرة وفقا لهذا المعيار، وكمثال على ذلك نجد أن ضرائب المبيعات والمتفق على أنها ضرائب غير مباشرة قد تعتبر ضريبة مباشرة وفقا لهذا المعيار إذا لم يقم المنتج بنقل عبئها خشية انخفاض حجم مبيعاته خاصة إذا كان الطلب على المبيعات كثير المرونة .أما إذا كان الطلب على منتوجاته منخفض المرونة حيث تكون المبيعات من المنتجات ضرورية، وقام المنتج بنقل عبء الضريبة من منطقة لأخرى وفقا لاختلاف درجة المنافسة، ظروف التكاليف، إذ لا يمكن اعتبار نفس الضريبة في منطقة ما، وزمن ما، ضريبة مباشرة، وفي منطقة ما وزمن ما ضريبة غير مباشرة [3].

---

[1]- محمد سعيد فرهود، " مبادئ المالية العامة"، منشورات جامعة حلب، سوريا، 1996، ص 240 .

[2]- رفعت محجوب ،المالية العامة، الجزء الثاني، دار الإشعاع، القاهرة،1971، ص 65 .

[3]- باهر محمد علتم، " المالية العامة "، مكتبة الآداب، الطبعة الخامسة، القاهرة، 1998، ص 128 .

3- معيار الثبات و الاستقرار : يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة، فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والاستقرار كالضريبة على الدخل، أو الضريبة على الأملاك أو الثروة أما الضرائب غير المباشرة فهي تفرض على وقائع خاصة وعلى تصرفات ظرفية ومتقطعة، مثل الضرائب على الاستيراد أو استهلاك بعض السلع، و الضرائب المباشرة هي التي يتميز وعاؤها بقدر كبير من الثبات و الاستمرار لدى المكلف، كالملكية بالنسبة لضريبة العقار، وممارسة المهنة بالنسبة لضريبة الأرباح و العمل بالنسبة لضرائب الأجور و الرواتب .[1]

حيث أنه إذا تم فرض ضريبة مباشرة على مال شخص أو دخله أو ثروته، تعتبر ضريبة مباشرة وبالتالي فإن كافة الضرائب التي تفرض على الدخل و ثروة الشخص تعتبر ضرائب مباشرة مثل الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ضريبة المرتبات، ضريبة أرباح الشركات ضريبة الثروة، أما إذا تم فرض ضريبة على تصرفات الفرد في ماله بالإنفاق فإنها تعد ضرائب غير مباشرة مثل الضريبة على المبيعات.

نستخلص من مجمل ما سبق أنه بالرغم من تعدد معايير تصنيف الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة إلا أن هذه المعايير يوجه لها العديد من النقائص، فلا يمكن الاعتماد على أي منها بصورة منفردة، ولكن يعتمد الباحثون والمختصون على استخدام الضرائب المباشرة اشارة إلى ضرائب الدخل و ضرائب رأس المال أو الثروة، أما الضرائب غير مباشرة فإنها تشمل الضرائب على المبيعات أو المشتريات أو الضرائب على الاستهلاك بالإضافة [2].

الفرع الثاني: التصنيف على أساس مجال التطبيق

وفقا لهذا التصنيف تتم التفرقة بين الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية، وبين الضرائب الوحيدة و الضرائب المتنوعة.

أولا :الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية

:تقوم الضريبة الحقيقية على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة أما الضريبة الشخصية الذاتية فهي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة، فبعض الضرائب تحمل بالضرورة صفة الحقيقية مثل الرسوم على رقم الأعمال، حقوق الجمارك، ضرائب على الاستهلاك، الضريبة العقارية، وفق هذا المفهوم تستهدف الضرائب الحقيقية حالة موضوعية مرتبطة بوجود السلعة، مادة أو نشاط معين [3].

---

[1] - سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، عمان ، دار دجلة ، 2011 ، ص 133 .

[2] - أنظر قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و قانون الضرائب غير المباشرة .

[3] - رفعت محجوب " المالية العامة" مرجع سابق ، ص 78 .

يمكن أن تؤخذ الضريبة الحقيقية شكل من أشكال الضريبة الشخصية لما تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة مثلما هو عليه الحال في الضريبة على الدخل الإجمالي، وبصفة عامة فان معظم التشريعات في العالم تضع في الحسبان الوضعية العائلية للمكلف بالضريبة [1].

تعرف الضرائب على الأشخاص بانها الضرائب التي تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال، فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الرؤوس، والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفرادها يتمتع بدفع مبلغ معين من النقود خلال فترات زمنية معينة ومثل هذا النوع من الضرائب يستحيل على الممول أن يتجنب دفعه بعكس الضرائب الحقيقية .

إن غالبية الدول تركز في تشريعاتها الضريبية على نمط الضرائب الحقيقية ويرجع ذلك إلى تطور الأسس العلمية للضريبة، حيث أن الضرائب الشخصية وجهت لها عدة انتقادات أكثر من مختلف الضرائب ، لأنها تناقض العدالة الضريبية والاجتماعية، حيث يصعب أخذ ظروف المكلف الشخصية في الحسبان، ويصعب الاعتماد عليها بفعالية في تحقيق أهدافها الضريبة المتعددة، من حيث النمو الاقتصادي والاستقرار والعدالة .

ثانيا : الضرائب الوحيدة و الضرائب المتعددة

تعتمد جملة من الانظمة ضريبة تفرض على عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل أن تخضع للضريبة وتسمى هذه الأنظمة الوحيدة، ومن أمثلة تلك الأنظمة التي تقتصر على فرض الضريبة على الدخل أو الإنفاق.

وتوجد أنظمة تتضمن ضرائب متعددة تفرض على أكثر من عنصر من عناصر الإخضاع الضريبي، وفي هذه الحالة تسمى هذه الأنظمة بأنظمة الضرائب المتعددة حيث يتضمن النظام الضريبي الواحد أكثر من ضريبة مثل الضريبة على الدخل، وضرائب أخرى على الثروات، وضريبة ثالثة على الإنفاق وغيرها [2].

بالرغم ما قد تتميز به الضريبة الوحيدة من حيث سهولة التحصيل نتيجة عدم طول الإجراءات الإدارية، وصعوبة التهرب منها نتيجة تعذر إخفاء الموارد المستخدمة في الإنتاج، وجهت لها عدة انتقادات، حيث يصعب إضفاء الطابع الشخصي على هذه الضريبة، مما يجعل يصعب من إمكانية مراعاة الظروف الشخصية للمكلف سواء من ناحية حجم الدخل، أو الحد الأدنى للمستوى المعيشي[3].

---

[1] – رفعت محجوب " المالية العامة" مرجع سابق ، ص 78 .

[2] – أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 21 .

[3] – ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة للنشر، الجزائر، 2003، ص 112، ص 113.

كما يؤدي عدم تعدد العناصر الخاضعة للضريبة الوحيدة واقتصارها على فئات معنية ، إلى عدم مرونة هذه الضريبة من جهة، وانخفاض حصيلتها من جهة أخرى، إضافة إلى محاولة التهرب الضريبي، ويؤدي نجاحهم في ذلك إلى تخلصهم بصفة نهائية من الإسهام بأي نصيب في العبئ الضريبي، الأمر الذي يزيد مما تنطوي عليه الضريبة من عدم المساواة بين المكلفين، وذلك بعكس الحال بالنسبة للضرائب المتعددة التي ينخفض عبئها، الأمر الذي يزيد من فعالية تحصيلها، ويخفض من محاولة التهرب الضريبي [1].

الفرع الثالث: التصنيف على أساس ظروف وضع الضريبة

حسب هذا المعيار يمكن تصنيف الضريبة إلى ضريبة نسبية وضريبة تصاعدية.

أولا : الضريبة النسبية : هي الضريبة التي تفرض بمعدلات ونسب ثابتة لا تتغير مهما تغير الأساس الخاضع للضريبة، ومثال ذلك الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل ثابت، أما الضريبة التصاعدية فتفرض بمعدلات مختلفة تختلف باختلاف الأساس الخاضع للضريبة كالضريبة على الدخل الإجمالي للأجور.

كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، حيث أنها تمثل عبئا تقليديا على أصحاب الدخل الضعيف، قد لا يشعر به أصحاب الدخل المرتفع كما أن حصيلتها قليلة، ولهذا اتجهت مختلف التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالطريقة التصاعدية، وحصر الضريبة النسبية في مجال ضيق نسبيا.

ثانيا : الضريبة التصاعدية : وهي التي تفرض بمعدلات متصاعدة كلما زاد الأساس الضريبي، حيث اعتمدت معظم النظم الضريبية المعاصرة على الضريبة التصاعدية نظرا للعديد من المزايا التي تتسم بها هذه الأخيرة من حيث كونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية للمكلف ضريبيا، كما تعتمد كأداة لتقليل التفاوت بين مداخيل الأفراد .

-تستخدم لمعالجة الأزمات الاقتصادية، وخاصة في فترات الانكماش، فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخول المنخفضة مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك الوطني[2].

[1] - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص 113 . انظر كذلك نص المادة 28 من القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003 ، ج.ر عدد 86 .

[2]- يونس محمود عبد الحق، " النظم الضريبية المعاصرة "، الدار الجامعية للطباعة و النشر، بيروت، 1983، ص 115 .

تأخذ الضريبة التصاعدية عدة أشكال نذكر منها:

1- التصاعدية المباشرة : وفيها يتم تقسيم المكلفين بالضريبة إلى طبقات وفقا لمستوى دخلهم ويطبق على .كل طبقة معدل ضريبة واحد .

2- التصاعدية الجزئية : يقسم دخل المكلف بالضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبة بمعدل معين، بحيث يرتفع المعدل بارتفاع الشرائح إلى الأعلى، وكل شريحة تعامل وتعالج بحسب ما يوافقها من معدل .[1]

المطلب الثالث

نشــأة الغرامــة الماليــة كالـتزام

يوضح التطور القانوني للنظام الضريبي في العديد من الدول كبريطانيا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية ، كيف أن الثورات التي قامت بها الشعوب كانت هي السبب الرئيسي لتقرير عدم تأسيس أي ضريبة أو تحصيلها إلا بموجب قانون مصوت عليه من البرلمان ، وأصبح بذلك هذا الأمر مبدأ وقاعدة هامة منصوص عليها في كافة دساتير دول العالم ، فيتم وضع النصوص الضريبية من طرف السلطة التشريعية بنص القانون ، والإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إرادة السلطة العامة لا يحق لها إلا فرض و تحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة ، وكما تعد تشريعات وأحكام قوانين الضرائب ملزمة للدولة كما هي ملزمة للأشخاص حيث لا يمكن أن توضع أي ضريبة قيد التنفيذ إلا إذا تم إصدارها بنص قانوني وعادة ما يكون ذلك من خلال قوانين المالية ، إضافة إلى وجوب الترخيص بذلك قانونا ، ولهذا الغرض نجد في كل سنة أن المادة الأولى من قانون المالية في الجزائر تعطي الرخصة القانونية بذلك [2]، وقد جاء هذا تطبيقا لأحكام القانون الأساسي المتعلق بقوانين المالية لسنة 1984، ومن ثم فإنه من غير هذه الرخصة لا يمكن وضع ولا تحصيل الضرائب. ومن هذا المنطلق فإن الضريبة بطابعها السلطوي ، تشكل التزاما قانونيا ، ومن المعروف أن لكل التزام مصدره المستمد منه والمستند إليه ، ونظرا للأهمية البالغة للالتزام بدفع الضرائب ، ومساس هذه الأخيرة بالمراكز المالية للمكلفين بها ، فقد برزت عبر التاريخ المالي وخاصة خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر ، مجموعة من النظريات التي تؤسس حق الدولة في فرض الضرائب[3] .

---

[1] - يونس محمود عبد الحق، " النظم الضريبية المعاصرة "، مرجع سابق، ص 122 .

[2] - القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 و المتعلق بقوانين المالية ، المؤرخ في 10 جويلية 1984 (ج.ر عدد 28).

[3] - محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، الجزائر :دار هومة ، الطبعة الرابعة ، 2008 ، ص17.

حيث وجدت مجموعة من النظريات الفقهية التي تحدثت عن الأساس القانوني للالتزام بدفع الضرائب ويمكن حصرها في نظريتين أساسيتين:

الفرع الأول : نظرية المنفعة والعقد

سادت هذه النظرية خلال القرنين الثامن و التاسع عشر، فأصحاب هذه النظرية حاولوا تفسير حق الدولة في فرض الضرائب على أساس المنفعة التي تعود على دافع الضريبة ومفادها أن الفرد يدفع الضريبة إلى الدولة في مقابل المنفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق العامة المختلفة ، وأنه لولا انتفاعه بهذه الخدمات ، لما أصبح هناك سبب لدفع الضريبة ، وحجة هؤلاء المفكرين في ذلك أن الفرد يرتبط مع الدولة بعقد ضمني مؤداه التزامه بدفع الضريبة نظير قيام الدولة بخدمات يترتب عليها نفع خاص له، و أول من جاء بهذه الفكرة هو الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو [1].

والواقع أن النظرية التعاقدية للضريبة ، ما هي إلا نتاج النظرية الفردية في تفسير الدولة وكما برز الاختلاف بين أنصار هذه النظرية في التكييف القانوني لهذا العقد إلى ثلاثة اتجاهات عموما .

الاتجاه الأول : يرى أنصاره وعلى رأسهم المفكر آدم سميث (ADAM SMITH)[2] أن هذا العقد بمثابة عقد بيع أو إيجار خدمات ، أي أن الأفراد يدفعون الضريبة كثمن للخدمات والمنافع التي تقدمها الدولة لهم ، إلا أن هذا التكييف لم يسلم من النقد على أساس ما يلي :

- صعوبة تحقيق التناسب بين مبلغ الضريبة ومقدار المنفعة التي يحصل عليها الشخص
- مجافاة هذا التكييف للعدالة ، كونه يؤدي إلى إلزام الطبقات الفقيرة بدفع ضرائب كبيرة مقابل ما يحصلون عليه من خدمات.
- قد تستخدم إيرادات الضرائب في تسديد التزامات مترتبة على الأجيال السابقة [3].

الاتجاه الثاني : يرأسه الفقيه تيير(THIERS) ، ويرى العقد الضمني على أنه عقد شركه ، الدولة فيه شركه إنتاج كبرى تتكون من شركاء ، لكل منهم عمل معين يقوم به ، ويتحمل في سبيل ذلك نفقات خاصة ، إلا أنه توجد إلى جانب هذه النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة لهذه[4]

[1] – السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، مصر، دار الفكر العربي، 1977، ص 154 . أنظر كذلك قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة آكلي محند أولحاج ، البويرة، السنة الجامعية 2014، 2015 ،ص 13 ص 14 .

[2] – **آدم سميث،** "5 يونيو 1723 – 17يوليو 1790" فيلسوف أخلاقي اسكتلندي ومن رواد الاقتصاد السياسي اشتهر بكتابيه الكلاسيكيين :نظرية الشعور الأخلاقي (1759)، والتحقيق في طبيعة وأسباب ثروة الأمم(1776) ، وأول عمل يتناول الاقتصاد الحديث، موقع الكتروني .www .wikipidia.org

[3] – علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، مصر، القاهرة، 1990، ص 46 .

[4] – عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة و أصول الفن المالي للاقتصاد العام، مرجع سابق، ص 156 .

الشركة ، يتعين على الشركاء المساهمة في تمويلها و تتمثل هذ االمساهمة في الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم ، و قد وجهت لهذا الاتجاه الانتقادات التالية :

– أنه يقوم على نوع من التشبيه بين الدولة والشركة ، وهذا التشبيه يتنافى مع دقة التحليل العلمي .

– قصور هذا الإتجاه في معالجة وظائف الدولة المختلفة التي لا تقتصر على المصالح المادية وإنما تشمل مجموعة من العلاقات والمصالح المعنوية.

– يترتب على هذا الإتجاه ضرورة أن تكون المنفعة التي تعود على الفرد متفقة مع درجة ثرائه وهذا ما يخالف الواقع ويجافي العدالة [1].

الاتجاه الثالث : تصور آخرون مثل : إميل دي جيراد (EMIL DE GIRAD) وجود عقد تأمين تقوم الدولة بمقتضاه بتأمين المواطنين من مختلف الأخطار مقابل آدائهم للضريبة باعتبارها قسط تأمين وقد وجهت لهذا الإتجاه العديد من الانتقادات أهمها أن طبيعة عقد التأمين تقتضي أن يعوض المؤمن لمصلحته عند وقوع الخطر ، وهذا الأمر غير موجود في مجال علاقة الفرد الضريبية بالدولة . [2]

الفرع الثاني : نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة :

اتجه الفقه الحديث إلى تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على فكرة التضامن الاجتماعي الموجود بين كافة مواطني الدولة ، والمقترنة بالسيادة التي تمارسها الدولة عليهم ، وهذا يعني أن على الأفراد آداء الضرائب استنادا لمبدأ التضامن الاجتماعي ، و للدولة الحق في فرض الضرائب مع مراعاة القواعد القانونية التي تحكمها ، وذلك بما لها من سيادة على الأشخاص والأموال .

ومضمون هذه النظرية أن الأفراد بحكم أنهم أعضاء في الجماعة فإنهم ملزمون بالتكافل والتضامن كل بقدر استطاعته لتحمل نفقات الخدمات العامة ، ويكون أساس وفرض الضرائب تبعا لذلك هو سيادة الدولة والتضامن الاجتماعي.

ومن ثم تؤدى هذه الضرائب جبرا ، وذلك مقابل خدمات عامة تقدمها الدولة لمواطنيها ، وهذه الخدمات غير قابلة للتجزئة ولا يمكن معرفة مدى استفادة كل مواطن منها ، حتى يمكن مطالبته بمقابل هذه الخدمة ونتيجة لذلك فإن العلاقة الضريبية ليست علاقة تعاقدية ، وإنما هي علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي يخضع لها نشاط الدولة لتحقيق أهداف المجتمع [3]، وعليه فإن الضريبة لا

---

[1] عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 156، انظر كذلك بدايرية يحي ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري،" مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجيستير" في العلوم القانونية و الادارية، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخظر باتنة، 2011-2012، ص 11، ص 12 .

[2] – موفق سمور علي المحاميد، الطبعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل(دراسة مقارنة)، عمان، الدار العلمية الدولية و مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع،(د.س.ن)،ص 18 .

[3] – محمد خالد الهايني ، خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة و التشريع الضريبي، سوريا، منشورات جامعة دمشق، 2006، ص 189 .

تتعدى أن تكون وسيلة لتوزيع تكاليف الخدمات العامة على الأفراد بقدر استطاعتهم على الدفع ليكون التوزيع عادلا.

وكما يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تؤدي بأن يكون الالتزام بدفع الضريبة المستحقة على المكلفين بها ، من باب التكافل الاجتماعي والدافع الوطني والسلوك الأخلاقي بما يحقق العدالة ، ومما يجعل الضريبة في بعض الأنظمة الناجحة تسمى بالمساهمة أو الاشتراك ، وهذه التسميات في الحقيقة تنسب إلى الرضا الجماعي بها.

وأما فيما يخص المصدر الذي تستمد الدولة منه سلطتها في فرض وجباية الضرائب ، فإن هذه النظرية ترجع ذلك إلى مجموعة من العوامل على رأسها رابطة التبعية السياسية من خلال عنصر الجنسية ، أو الروابط الإجتماعية كالإقامة والموطن ، أو من خلال رابطة اقتصادية معينة كممارسة نشاط اقتصادي أو التمتع بملكية أو ثروة تحقق دخلا معينا داخل إقليم الدولة ، وقد أصبحت هذه النظرية الأخيرة سائدة في وقتنا الراهن دون غيرها ، وهكذا فإن التضامن الذي يجب أن يقوم بين أعضاء الجماعة السياسية الواحدة التي تمثلها الدولة هو وحده الأساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضرائب ، والذي يرجع إليه التزام الأفراد بدفعها . [1]

الفرع الثالث : التطور التاريخي للغرامة المالية كالتزام

لقد عرف النظام الجبائي في الجزائر عدة مراحل انطلاقا من مرحلة الحكم التركي ، مرورا بالفترة الاستعمارية الفرنسية بالجزائر ، واخيرا مرحلة ما بعد الاستقلال وما شهدته من اصلاحات متتالية بداية من سنة 1962 ثم مرورا من مرحلة صدور القوانين الجبائية لسنة ثم 1976 ثم الاصلاحات التي عرفتها الجباية سنة 1992 بموجب قانون المالية رقم36-90 وأخيرا قانون المالية سنة 2002 رقم 01- 21 .

أولا : الحكم الجبائي ابان الحكم التركي .

كان النظام المالي في الجزائر قبل الاحتلال الفرنسي ابان الحكم التركي، يستند الى الشريعة الاسلامية فإلى جوار نظام العشور والخراج السائدين كانت الزكاة أهم مورد مالي لبيت المال [2].

[1] - بدايرية يحي ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 13 .

[2] - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع-الجزائر 2008، ص 27 ص 28 .

1- الزكاة: وهي احدى الفروض الخمسة في الاسلام وذكرها القرآن الكريم 82 مرة ، واعتبرت كحق ودين في ذمة الجماعة أو الدولة على الأفراد تهدف الى تنمية وتزكية المال للحد من الثراء الفاحش ، " **كي لا يكون دولة بين الأغنياء منكم**" وهي اقتطاع مالي يؤدي الى تطهير وتزكية المال وهي حق وحددت مصاريفه في الآية الكريمة "**انما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل فريضة على الله والله عليم حكيم**".

2- الخراج : وهي ضريبة تفرض على اراضي غير المسلمين ، والخراج في الشريعة الإسلامية نوع من الضريبة [1]، تدفع على الأرض وتدفع سنويا بمقدار معين من حاصلاتهم الزراعية ، أو من أموالهم وهذا المقدار يسمى خراجاً [2].

3- العشور: وهي ضريبة على التجار أشبه ما تكون بالرسوم الجمركية في وقتنا الحالي وكذلك قسم الاتراك الأراضي بفرض الضرائب الى أراضي عشورية وأراضي خراجية مع اعفاء الأراضي التابعة للأتراك والموالين له من دفع الضريبة والخراج أعلى نسبة من العشر .

" ولكن يتضح من الدراسة أن الخليفة عمر بن الخطاب قد قام بفرض العشور ووضع أحكاماً خاصة بها مما استند الكثير من الباحثين في حقل المالية العامة والضرائب إلى اعتبار العشور ضريبة بمفهوم هذا العصر وقاموا بقياسها بالضرائب الجمركية الحالية ومن ثم فقد توصلوا بذلك إلى شرعية هذه الضرائب بل ووجوبها في مجتمعنا المعاصر" [3].

كما كان للجزائر نظام ضريبي مركزي عام يظم موارد مالية هامة، اثارت أطماع ودسائس السلك الدبلوماسي الأوروبي بالجزائر ترتب على استعمار الجزائر من قبل فرنسا سنة 1832 .[4]

[1] – علي محمد الصلابي، سيرة أمير المؤمنين عمر بن الخطاب، دار الجوزي، القاهرة، 2007، ص 67 .

[2] – موقع الكتروني .www.wikipedia.org

[3]– كوثر عبد الفتاح الأبجي ، العشور الإسلامية في ضوء الضرائب المعاصرة ، "مجلة المسلم المعاصر "، منشور في العدد 42 .

[4] – فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، دار هومة للطباعة و النشرو التوزيع-الجزائر 2008، ص 27 ص 28 .

ثانيا : النظام الجبائي ابان الاحتلال الفرنسي .

في هذه الفترة لم تعرف الجزائر أي نظام جبائي ، كون هدف الاستعمار كان الاستغلال والنهب للثروات والاراضي ومصادرة الأملاك الخاصة وتشريد الشعب ، وبقي الوضع هكذا الى غاية 1945 الا ان هذا لا يعني أن القوانين والنظم الادارية الفرنسية السارية المفعول في الجزائر ، قد طبقت بالأمانة والدقة التي كانت تطبق في فرنسا ،فقد ظل الأوربيون في الجزائر يتمتعون بإعفاءات وامتيازات تجنبهم عبء تحمل الضريبة التي تناسب مداخيلهم ، وعليه ففي فترة الاحتلال الفرنسي تحمل المواطن الجزائري العبء الأكبر للضرائب على غرار باقي أخصب الأراضي الزراعية نزعت مالكيها الا أنخم ظلوا يدفعون الضرائب العقارية ، وعليه فالنظام الضريبي في الجزائر اتسم بالتناقضات من خلال دفع الجزائريين ضريبة أطلق عليها الضريبة العربية وذلك لتكريس الجهوية .

ثالثا : النظام الجبائي بعد الاستقلال .

بعد الاستقلال عرفت الجزائر اقتصادا ضعيفا ، وفراغا رهيبا في الهياكل الجبائية ونظاما لا يستجيب لمتطلبات المرحلة نظرا لتكوينه غير الملائم ، وغير القابل للتأقلم وما تتطلبه المرحلة ازاء التغيير والتطور لصالح المجتمع الجزائري، وانه نتيجة لمغادرة فرنسا للجزائر بعد طردها فانه في السنة الاولى من الاستقلال شهدت أجهزة تحصيل الضرائب فراغا ، الأمر الذي أحدث نوعا من الاضطرابات و الصعوبات في تسيير الأجهزة الجبائية والتي لم تكن مهيأة ولا مؤسسة للقيام بالمهام الجديدة التي فرضتها ضروف آنذاك وهذا ليس من ناحية الهيكلة فقط ، ولكن من حيث الاسلوب وطريقة العمل أيضا لم تكن تستجيب للمصالح الرئيسية ، الا ان ذلك لم يمنع الجزائر من شق طريقها نحو الاستقلال من ميدان الضرائب ، كما هو الحال في الميادين الاخرى .

وعليه لم يعرف التشريع الجبائي تحولا كليا على غرار باقي التشريعات ، وانما ظهرت محاولات للابتعاد عن النظام الفرنسي ، وذلك بأحداث نظام جبائي وطني يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ويتماشى والنظام السياسي المتبع آنذاك .[1]

[1]- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، من ص 28 إلى ص 30 .

وعليه مراعاة للحكمة وحفاظا على الاستقرار فانه استمر العمل بالقوانين الجبائية السائدة ، والتي ليس فيها مساس بالسيادة الوطنية عملا بالأمر رقم 62- 157 بتاريخ 1962/12/31 .[1] وإن كانت اجريت بعض التعديلات أهمها على الأجور .

وكذلك أصبحت شركات الاموال خاضعة لنظام متميز بالضريبة ، وكذلك قطاع التسيير الذاتي هو بدوره اصبح يخضع لنظام ضريبي خاص به.

من المشاكل الخطيرة التي واجهها المشرع الضريبي غداة الاستقلال أن الاستعمار فرق بين الشمال والجنوب بعد انشاء القانون رقم 27-57 بتاريخ 1957/01/10 نظاما ضريبيا مستقلا يخضع له الجنوب الجزائري ، و أصبحت الايرادات العامة لهذه المنطقة من ضرائب ورسوم وغيرها تحصل بالميزانية الفرنسية اعتبارا من أول جانفي 1957 حتى الاستقلال ، وعليه اتبع المشرع طريقة التعديل والتحويل الجزئي في نظام الضريبة للقضاء هذا الفارق المالي الذي استحدثته فرنسا .

ومن ابرز ما قام به المشرع في هذا الاطار اتباع سياسة القضاء على اختلاف الأحكام الضريبية تدريجيا في الجنوب ببقية الوطن .

وفي سنة 1976 عرف النظام الجبائي الجزائري تعديلا جذريا مس كافة القوانين الجبائية بموجب أوامر تحت رقم 76- 101 الى 105 بتاريخ 1976/12/09.

- الأمر رقم 76- 101 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب المباشرة [2].
- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال[3].
- الأمر رقم 76- 105 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون التسجيل[4].
- الأمر رقم 76- 104 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة [5].
- الأمر رقم 76 – 103 المؤرخ في 9 /1976/12 المتضمن قانون الطابع [6].

[1]- القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962، المتعلق بتمديد العمل بالقوانين الفرنسية، ج.ر عدد 02 .

[2]- الأمر رقم 76- 101 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب المباشرة ، الجريدة الرسمية 102 لسنة 1976 .

[3] – الأمر رقم 76- 102 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية 103 لسنة 1976 .

[4] – الأمر رقم 76- 105 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية 81 لسنة 1977 .

[5] – الأمر رقم 76- 104 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة . الجريدة الرسمية 70 لسنة 1977.

[6] – الأمر رقم 76 – 103 المؤرخ في 9 /1976/12 المتضمن قانون الطابع . الجريدة الرسمية 80 لسنة 1977 .

كما عرفت القوانين المالية تعديل أو تنظيم في النظام الجبائي من خلال اصدار بعض الاعفاءات ضمن قانون المالية سنة 1982 [1] الذي شمل بعض القطاعات والمؤسسات وتدعيم الاصلاحات الاقتصادية ، ونفس الشيء عرفه قانون المالية لسنة 1984[2]، الذي تضمن كذلك بعض الاعفاءات لبعض المؤسسات وكذا الحرفيين .

أما قانون المالية لسنة 1985[3] فقد تضمن اعفاءات للمؤسسات التابعة للولايات والبلديات ذات الطابع الصناعي والتجاري من الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية لمدة ثلاث سنوات ، وكذلك المؤسسات الانتاجية التابعة للمؤسسات الاشتراكية من دفع الضريبة الجزافي لمدة ثلاث سنوات أما المؤسسات العامة في المناطق المحرومة لمدة 05 سنوات.

وكان الهدف من وراء ذلك تشجيع القطاع الفلاحي والصناعي على الانتاج ، ودعمه وتوحيد وسائل الانتاج ورفع مستوى معيشة العمال والفلاحين وتشجيع صغار التجار والحرفيين على المساهمة في تنمية البلاد ، وايجاد توازن في التوزيع للمؤسسات الوطنية على كامل التراب الوطني .

كما عرفت القوانين الجبائية اصلاحات جذرية في سنة 1990 بموجب قانون المالية رقم 90- 36 بتاريخ 1990/12/31 الذي دخل حيز التنفيذ بداية من أول جانفي 1992 من خلال إدماجه ببعض الضرائب والغاء البعض وتعديل البعض ، وكذلك أحدث اصلاحات على الهياكل الادارية الجبائية في الجانب التقني من خلال استحداثه لمصالح جديدة وعليه سيتم التطرق إلى النظام الجبائي قبل اجراء عمليات الاصلاح في سنة 1990 ثم الاصلاحات اللاحقة على ذلك [4] .

---

[1] – انظر الجدول "أ" الايرادات النهائية المطبقة على الميزانية العامة للدولة، من القانون رقم 81- 13 المؤرخ في 27 ديسمبر 1981، يتضمن قانون المالية لسنة 1982 . ج.ر 71.

[2] – المادة 38 من القانون رقم 83-19 مؤرخ في 18 ديسمبر 1983 يتضمن قانون المالية سنة 1984، يعدل ويتمم المقطع الأول من المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .ج.ر عدد 78 .

[3] – قانون رقم 84 – 21 مؤرخ في 24 ديسمبر 1984 يتضمن قانون المالية لسنة 1985 .ج.ر عدد 72 .

[4] – فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، مرجع سابق، ص30، ص 31 .

رابعا : النظام الجبائي قبل سنة 1990

ان النظام الجبائي قبل اصلاحات 1990 كان يرتكز حول ثلاثة اصناف كبرى من الجباية هي:

- الجباية المباشرة Fiscalité Direct
- الجباية غير المباشرة Fiscalité Indirect
- حق التسجيل و الطابع Droit d'enregistrement Et du Timbre

ومعيار التمييز بين هذه الاصناف من الجباية يتم من خلال الرجوع الى القدرة التكليفية للشخص الطبيعي (التاجر) او الشخص الاعتباري (الشركة) .[1]

وعليه توجد ثلاث مصادر ممكنة تناسب كل واحدة منها صنف من الضريبة يمكن على اساسها تقدير القدرات التكليفية للشخص وهي :

- قيمة الثروة ورأس المال .
- حسب الدخل .
- حسب الاستهلاك أو الانفاق .

*** الجباية على رأس المال (حق التسجيل):[2]**

إن الجباية على رأس المال أو الثروة تفرض اساسا على كل ما يملكه الممول الخاضع للضريبة ، سواء تعلق الامر بأموال عقارية أو منقولات بصرف النظر عن اعتباراتها الانتاجية .

والمقدرة التكليفية على قيمة الثروة تؤدي الى فرض الضريبة على رأس المال وتسمى حقوق التسجيل ونذكر منها على سبيل المثال :

---

[1] – فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، مرجع سابق، ص 31،ص 32 .

[2] – حق التسجيل : و تفرض بمناسبة تسجيل العقود حسب الاجراءات المقررة قانونا لكل عقد مثل: رسوم تسجيل عقود نقل الملكية العقارية حيث يتوجب تسجيلها لدى المحافظة العقارية أين يتم فرض رسم التسجيل من السعر المعبر عنه .

* ضريبة التركة وهي ضريبة انتقال رأس المال عن طريق الوفاة أو نقل الملكية بعد الوفاة .

* الضريبة على الحصة بشركة تجارية وتتضمن ضريبة التنازل عن سهم أو حصص في الشركة .

* تركة خاصة بإنشاء شركة أو ادماجها .

* الرسوم الثابتة على العقود القضائية وغير القضائية .

إن حق التسجيل يدفع من قبل الممول بصفة عرضية وليس بصفة محددة ومتكررة ودائمة وهذا ما يمزها عن الجباية عن الدخل أو الجباية المباشرة لأنها ضريبة عاتق الممول او المساهم ذاته .[1]

***الضريبة على الدخل (الجباية المباشرة) :**

يكمن تقدير القدرات التكليفية للشخص حسب الدخل أو الدخل عكس رأس المال ذو طبيعة متجددة ومتكررة ، ويعتبر دخلا في نطاق الضرائب ما يحصل عليه المشارك والمساهم بصفة دورية ومنتظمة من اموال أو خدمات يمكن تقويمها بالنقود ومثال على ذلك:

* الزيادة في القيمة الايجابية للذمة المالية مثل الزيادة في ثمن الأصول العقارية والارباح عن طريق ارتفاع الاسهم [2].

* وتسمى هذه الضريبة التي تفرض على الدخل في الجباية المباشرة وتقسم الى عدة أصناف:

أ- **الضرائب النوعية** : وهي أنواع نذكر منها:

- الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية (I.B.I.C)

- الضريبة على أرباح المهن غير التجارية (I.B.N.C)

- الدفع الجبائي(V.E).

- الرسم الخاص على فائض القيمة (T.C.P.V) .

---

[1] – فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، مرجع سابق، ص 32،ص 33 .

[2] – الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996 .ج.ر عدد 82 .

- الرسم العقاري (T.F) .

ب- الرسوم التكميلية : تكمل الضرائب النوعية على الأرباح المهنية والرسم على النشاط المهني تحصل لفائدة البلديات والولايات وتنقسم الى قسمين :

- الرسم على النشاط الصناعي و التجاري (T.A.I.C)بقيمة 2.55 %.
- الرسم على النشاط غير الصناعي (T.A.N.I)6.05 %.

يحسب هذا الرسم على أساس رقم الأعمال المحقق استبدلت تسميته بموجب قانون المالية لسنة 1996 بالرسم على النشاط المهني [1].

ج- الضريبة التصاعدية : وتنقسم قسمين هما :

- الضريبة التكميلية على الدخل (I.C.R).[2]
- الضريبة على المرتبات و الأجور (I.T.S).[3]

وتخضع لها المرتبات، و الاجور، والتعويضات، المعاشات، المرتبات العمومية و هي ضريبة تقتطع من المنبع او المصدر و تكون على عاتق العامل .

[1] - المادة 18 من الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج.ر. عدد 82 " تعدل أحكام المادة 197 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و تحرر كما يأتي :

" المادة : 197 : تتوفر الولايات و البلديات و الصناديق المشتركة للجماعات المحلية على الضرائب الآتية :

1- الضرائب المحصلة لفائدة الولايات و البلديات و الصناديق المشتركة للجماعات المحلية :

- الدفع الجزافي .

- الرسم على النشاط المهني ..." .

[2] - انظر المادة 12 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1991 ،ج.ر. عدد 57، تعدل الفقرة الرابعة من المادة 64 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[3] - المادة 15 من قانون المالية لسنة 1996، تعدل الفقرة الأولى من المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " يعفى من الضريبة على المرتبات و الأجور و أصحاب المعاشات ...".

د- **الضرائب المباشرة :** و هي تفرض على شركات الاموال بنسبة 50% على الأرباح المحققة .

هـ- **الضرائب المفروضة على الشركات الأجنبية :** و هي ضريبة جزافية بنسبة (08%) .

و- **الضرائب المباشرة البترولية :** و هي تفرض على قطاع المحروقات .

إلا أنه تم ادماج هذه الأنواع المختلفة من الضرائب المباشرة في إطار الإصلاح الجبائي لسنة 1990 ضمن الضريبة على الدخل (I.R.G) [1].

*** الضريبة على الاستهلاك أو الإنفاق (الجباية غير المباشرة) :**

يمكن تقدير القدرات التكليفية على أساس الاستهلاك او الإنفاق و يطلق على الضريبة التي تفرض على هذا الأساس بالجباية غير المباشرة و هي مجموعة من الضرائب غير المباشرة و الرسوم تفرض عند استهلاك بعض المنتوجات أو السلع و يحصل لفائدة ميزانية الدولة أو المجموعات المحلية .

إن هذه الجباية تمس المستهلك و ليس التاجر لأن هذا الاخير أوكلت له مهمة جمعها و بذلك سميت بالجباية غير المباشرة و تتكون عموما من :

أ- **الضرائب غير المباشرة البحتة :** وهي التي تضمنها قانون الضرائب غير المباشرة و تفرض على المصنوعات من الذهب و الفضة و البلاتين و التبغ و الخمور. [2]

ب-**الضرائب العامة للإنفاق :** وتتكون من :

ب-1- **الرسوم الجمركية** و تضمنها قانون الجمارك رقم 79-07 المؤرخ في 21 جويلية 1979 ، المعدل و المتمم بقانون 98-10 المؤرخ في 22 اوت 1998 [3]، وهي رسوم الاستيراد و التصدير و التي تفرض على السلع التي تعبر الحدود الجزائرية .

---

[1] - انظر قانون رقم 89-26 مؤرخ في 31 ديسمبر 1989، يتضمن قانون المالية لسنة 1990، ج.ر .عدد 01 .

[2] - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، مرجع سابق، ص 35 .

[3] - قانون الجمارك رقم 79-07 المؤرخ في 21 جويلية 1979 ج.ر. عدد 61، المعدل و المتمم بقانون 98-10 المؤرخ في 22 اوت 1998 ج.ر. عدد 98 .

ب-2- الرسم على رقم الأعمال : تعتبر من الضرائب التي تكون على عاتق المستهلك، وتخضع لها جميع المواد الإنتاجية و الخدمات و تنقسم إلى قسمين :

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P).
- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (T.U.G.P.S).

إلا أن الرسوم على رقم الأعمال بنوعية عوض في إطار الإصلاح الجبائي بموجب قانون 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1991 بالرسم على القيمة على القيمة المضافة (T.V.A) الذي دخل حيز التنفيذ بداية من أول أفريل 1992.

ج- الضرائب الخاصة على الإنفاق : و تتكون من :

ج-1- الرسم على عقود التأمينات الذي أدمج بموجب قانون المالية 90-36 إلى الرسم على القيم المضافة و أصبح يشمل العمليات المصرفية و التأمينات[1] .

ج-2- الرسم البلدي على الملاهي : الذي أدمج بموجب قانون المالية لسنة 1984 إلى الرسم الوحيد على تأدية الخدمات و قد عوض بموجب قانون المالية 90-36 بالرسم على القيمة المضافة .

خامسا : النظام الجبائي بعد إصلاحات سنة 1990 .

لقد شمل الإصلاح الجبائي الذي تضمنه قانون المالية رقم 90- 36 المؤرخ في 1990/12/31 و الذي دخل حيز التنفيذ بداية من أول جانفي 1992 المجالات الضريبية التالية :

1- الجباية المباشرة : استحدث مايلي :

أ- الضريبة على الدخل الإجمالي : و هي ضريبة تصاعدية من 01 إلى 50 % تفرض على مداخيل الأشخاص الطبيعيين، و قد حلت محل الضرائب المباشرة المفروضة على مختلف المداخيل المكونة للجباية و التي لا زالت تحمل تسميته:" الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، الضريبة على الأرباح غير التجارية، الضريبة على مداخيل الديون و الودائع و الكفالات، الرسم العقاري المفروض على الملكيات العقارية، الرسم العقاري المفروض على الملكيات العقارية،[2] الضريبة المطبقة على

[1] - انظر نص المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991.

[2] - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، مرجع سابق، ص 36 ص 37 .

الرواتب و الأجور الضريبة التكميلية على الدخل (الرسم على النشاط المهني) و فقا لقانون المالية بالأمر رقم 95-27 بتاريخ 1995/12/30[1] .

ب- الضريبة على أرباح الشركات :

تطبق على الأرباح التي تحققها شركات الأموال بنسبة 38% حسب قانون المالية لسنة 1993 . إن إحداث الضريبة على أرباح الشركات يدخل ضمن الجباية المباشرة بقصد توحيد النظام الجبائي للشركات لكي تكون متميزة على النظام الجبائي للأشخاص الطبيعيين .

و في ظل الإصلاحات أصبحت الأرباح المحققة من قبل الشركات الوطنية و الأجنبية تخضع لنظام جبائي موحد بنسبة 38% مخفضة إلى 33% إذا ما قررت الشركة تخصيص الربح الحقيقي للاستثمارات العقارية و المنقولة وفقا لقانون المالية التكميلي لسنة 1994 و كانت هذه النسب قبل هذا التعديل بموجب قانون المالية 90-36 تقدر بـ42% مخفضة إلى 05%.

2- الجباية غير المباشرة :

تم استحداث الرسم على القيمة المضافة الذي عوض الرسم على رقم الأعمال و المتكون أساسا من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، و تخضع للرسم على القيمة المضافة السلع و الخدمات لمعدلات متعددة 07 %، 13%، 21%، 40% بموجب قانون المالية لسنة 1995[2] .

إلا أن الإصلاح الجبائي لم يشمل الضرائب غير المباشرة البحتة و الرسوم الجمركية المرتبطة بالتعريفة الجمركية ضمن الإصلاحات .

كما أن الإصلاح الجبائي الذي استحدثته القوانين الجبائية شمل كذلك الأسس التنظيمية للإدارة الجبائية بحيث تم توحيد التنظيم الإقليمي بوجود مديرية الضرائب على مستوى كل ولاية و من الناحية التقنية مقسمة إلى مصلحتين هما :

* مصلحة الوعاء (Service assiette) و قد أوكلت إليها عملتي الوعاء (assiette)و التصفية (La liquidation).[3]

---

[1] - انظر المادة 21 من قانون المالية 1996 .

[2] - انظر المواد 41 إلى 49 من الأمر رقم 94-03 مؤرخ في 31 ديسمبر يتضمن قانون المالية لسنة 1995 .

[3] - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، مرجع سابق، ص 37، ص 38 .

* مصلحة التحصيل أوكلت إلى قابض الضرائب المختلفة و في هذا الإطار يقوم بتحصيل مختلف الضرائب إضافة إلى كونه محاسب البلديات التابعة له و هذا بدفع نفقاتها .

ومع ذلك فإن النظام الجبائي غير مستقر كونه معرضا دائما للتعديلات باستمرار بموجب القوانين المالية السنوية و كذلك قوانين المالية التكميلية و كان آخرها قانون المالية لسنة 2002 [1] الذي بموجبه تم استحداث قانون الإجراءات الجبائية بالمواد 41 إلى 200 بعد إجراء تعديلات جذرية لكافة القوانين الجبائية من خلال إلغاء العديد من النصوص و تحويل الكثير منها إلى قانون الإجراءات الجبائية.[2]

[1] - انظر القانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 .

[2] - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، مرجع سابق، ص 37.

المبحث الثـاني

أثـــر الغرامـة الماليـة كـإلتزام

الضريبة هي اقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلفين بالضريبة، حسب قدرتهم الضريبية وتتم عن طريق تحويل نهائي للملكية بدون مقابل، بغرض تحقيق الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة ، هذه الأهداف بتنوعها إلى أهداف مالية واقتصادية وحتى اجتماعية هي التي جعلت من الضريبة العصب المحرك للدولة. وتبعا لذلك نجد أن كل الدول على اختلاف أنظمتها تسعى إلى العمل على إشراك مواطنيها في الأعباء العامة، وتحقيق العدالة الضريبية ما أمكن ذلك، هذا ما جاء به المشرع الدستوري في المادة **78 من دستور 2016** بنصه على أنه: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العامة حسب قدرته الضريبية "، ومن الأمور المحفزة على دفع الضريبة، حماية المكلفين بها من خلال جعل النصوص المنظمة للضريبة في أساسها ذات طابع تشريعي، أي مجموعة النصوص التي توجد في أعلى هرم المصادر القانونية.

تتمتع الإدارة الجبائية بغرض تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة، بسلطات قانونية واسعة تصل إلى درجة التدخل في مجال الحريات الفردية للمكلفين بالضريبة، ومن بين تلك السلطات، حق الإدارة في محاربة الغش والتهرب الضريبيين وبالتالي ضمان مصداقية المنظومة الجبائية التي تعتمد على تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك عن طريق ما يسمى بالرقابة الجبائية. وفي المقابل يقع على عاتق الدولة واجب دستوري يتمثل في حماية الحريات الفردية والأساسية للمواطنين ،[1]

---

[1] – انظر عبيدات إبراهيم ، عصامنية عبد الرحيم، سوير نجيب، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، الدفعة الخامسة عشر 2004-2007، ص 1 .

طبقا **للمادة 32 من الدستور** التي نصت على أنه :"الحريات الأساسية وحقوق الإنسان والمواطن مضمونة "،[1] وهذا ما يرتب على الدولة واجب دستوري مزدوج، فمن جهة تعمل على تحقيق المساواة أمام الأعباء العامة عن طريق محاربة التهرب والغش الجبائيين، ومن جهة أخرى المحافظة على الحقوق الفردية للمواطنين وللحد من تعسف الإدارة الجبائية في استعمال سلطتها، سعى المشرع الجزائري إلى خلق نوع من التوازن عن طريق حماية المكلف بالضريبة وتقيد الرقابة الجبائية بمجموعة من الإجراءات توقعها في البطلان عند مخالفتها، هذه الإجراءات تسمى بالضمانات القانونية للمكلف بالضريبة [2].

المطلب الأول

الوسائل البشرية و القانونية الممنوحة لإدارة الضرائب

تعتبر الرقابة الجبائية أداة هامة لضمان مصلحة الخزينة العمومية و لأداء هذه الرقابة و ضعت إمكانيات بشرية لممارسة هذه المهام و أسندت لها صلاحيات و سلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، و كذلك فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الالتزامات، كما نص في المقابل على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية

الفرع الأول : الوسائل البشرية

لأداء مهام الرقابة الجبائية و فرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه، كما حدد المشرع الجبائي مسؤوليتهم اتجاه الإدارة الجبائية واتجاه المكلفين بالضريبة .[3]

---

[1] – انظر المادة 32 من دستور 2016 .

[2] – عبيدات إبراهيم ، عصامنية عبد الرحيم، سوير نجيب، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء ،مرجع سابق، ص 2.

[3] – آيت بلقاسم لامية، آليات و اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة آكلي محند او الحاج، البويرة، السنة الجامعية 2013-2014، ص 50.

أولا : الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية و حدها، التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و اجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة.

1- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية :

هو المسؤول عن الإعداد و في أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة و في هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة للمكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين بالضريبة حيث يحرص على ضمان إجلراء التحقيق وفقا للقانون و يرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق .

2- رئيس مكتب الأبحاث و المراجعات :

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش و خبرة لاتقل عن ستة سنوات كمحقق جبائي، و يكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته و يسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم. [1]

3- الأعوان المحققين :

حتى تستند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب أن يكون حامل لـ:

- رتبة مراقب و هذا التزاما بالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية له رتبة مراقب على الأقل، له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية .

- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفة المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق و مراقبة النتائج و حسابها مع إرسال التقويمات و معالجة الملاحظات .[1]

[1]- انظر المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334، المؤرخ في 1990/10/27، المتضمن للقانون الأساسي للعمال التابعين للأسلاك المالية

ثانيا : مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية :

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق و واجبات الأعوان التي تحميهم من النزاعات التي تعترضهم، كما و ضع المشرع الجبائي عدة التزامات نذكر :

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السليمة لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا .
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة .
- ممارسة الوظيفة و حدها فقط و بصفة فعلية مستمرة .
- تأدية الخدمة بكل استقلالية و حياد اتجاه المكلفين بالضريبة .
- الالتزام بالنزاهة و السر المهني و احترام النظام الداخلي للإدارة . [2]

كما يترتب على عاتق المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي :

1- المسؤولية المدنية :

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية عند الحاق الضرر بالغير و هي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو اهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته.

و هذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري:" ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري" .[3]

---

[1] - آيت بلقاسم لامية، مرجع سابق، ص 52 .

[2] - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، اصدار 2015، ص3 .

[3] - انظر المادة 124 من الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني، المعدل و المتمم .

2- المسؤولية الجنائية :

يمكن اعتبار الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية و يتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب، أما العقوبات التي حددها القانون نجد :

التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح .[1]

الفرع الثاني : الوسائل القانونية الممنوحة للإدارة الضريبة [2]

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية في حقوق تسمح لها بالتحقيق من صحة التصريحات و مدى مصداقيتها، فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة و التي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها و تتمثل في مايلي :

1- حق المعاينة : [3]

وضع المشرع الجبائي القواعد العامة لعملية " المعاينة" التي تشكل احدى الوظائف الحساسة لعمل الإدارة الجبائية، حيث تمنح المادة القانونية لأعوان الإدارة الجبائية الحق في القيام بكل التحقيقات و المعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين .

فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية قصد البحث و الحصول و الحجز على كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء الضريبي و المراقبة و دفع الضريبة .

---

[1] - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، من ص 22 إلى ص 28 .

[2] - المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه ". ، أنظر كذلك للمواد 46 إلى 59 من نفس القانون .

[3] - أنظر الملحق رقم (01) .

2- حق الرقابة :

يعتبر حق الرقابة من الصلاحيات المهمة الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين، و عليه فحق الرقابة يمثل مجموع العمليات[1] المنجزة من قبل الأعوان المكلفين، و عليه فحق الرقابة يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المدققين و كذا المكلفين بالضريبة، لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، و عدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى الغاء هذه العملية و كذا التقويمات الضريبية الموافقة لها .[2]

3- حق استدراك الخطأ :[3]

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة و نفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، كما جاء في نص المادة 05 من قانون الإجراءات الجبائية [4]

" يمكن استدراك الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم و كذا النقائص و عدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب ".

4- حق الإطلاع : [5]

هذا المبدأ هو الأصل العام في عمل الإدارة الجبائية و ذلك لتحقيق أهدافها و بالتالي الحفاظ على مصالح الدولة و المشرع لم يعرف الحق في الاطلاع لكنه نص عليه في المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية ، أي أنه سمح حق الإطلاع بتفحص الوثائق و المعلومات المنصوص عليها، حيث تسمح للعون المحقق بمعرفة كل المستندات و الوثائق المستعملة من طرف المكلف الذي هو

[1] - العيد صالحي، الوجيز في شرح القانون، الإجراءات الجبائية، دار هومة الجزائر، 2011، من ص 54 ص 55 .

[2] - انظر المادتين 18-19 من قانون الإجراءات الجبائية .

[3] - انظر الملحق رقم (02) .

[4] - انظر المادة 5 من قانون الإجراءات الجبائية .

[5] - انظر الملحق رقم (03) .

بصدد التحقيق معه بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، و تصريحاتهم المكتوبة و الموجهة لإدارة الضرائب و التي تمس عدة هيئات و مؤسسات .[1]

و نستطيع القول أن الإدارة الجبائية تتمتع بصلاحيات واسعة تنفيذا للإجراءات و القواعد المنصوص عليها في التشريعات الجبائية، .كما تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها .

و كذا المعلومات التي تقدمها فهي تحدد الانحرافات و كشف الأخطاء، مما يساعد الإدارة في المعرفة و الالمام بأسبابها و التالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك .[2]

[1]- انظر المادة 105 من قانون الاجراءات الجبائية .

[2] – انظر المواد 45 إلى 61 من قانون الإجراءات الجبائية .

المطلب الثاني

التزامـات المكلف بالضريبة و الضمانـات الممنوحـة لهـم

يخضع المكلف بالضريبة لالتزامات عديدة يجب أن يكون على دراية تامة بها، و من جهة أخرى منحه المشرع الجبائي ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها، و هذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين .

الفرع الأول : التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة :

على المكلفين بالضريبة احترام الالتزامات الموجهة إليهم سواء ذات الطابع المحاسبي أو ذات الطابع الجبائي، و هذا تفاديا لفرض عقوبات جبائية عليهم و تتمثل هذه الالتزامات فيما يلي :

أولا : التزامات ذات طابع محاسبي :

قد حدد القانون التجاري الجزائري أيضا في مواده من 9 إلى 12 ما مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل اجباري، و يشترط الاحتفاظ بها مع الاثباتات القانونية كالفواتير و غيرها من المراسلات الرسمية التي يمارس عليها حق الرقابة و الاطلاع لمدة عشر (10) سنوات .[1]

ثانيا : التزامات ذات طابع جبائي :

هي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقات بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة، و تنحصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات نذكر أهمها :

1- تصريح بالوجود :[2] يجب على المكلفين بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا، و ذلك في أجل ثلاثين (30) يوما من بداية النشاط، مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية.

[1] - انظر المواد من 9 إلى 12 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل و المتمم، المتضمن القانون التجاري، ج.ر.عدد14.

[2] - انظر الملحق رقم (04) .

2- التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال :[1] يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا أو فصليا صنف (**G N50**) لرقم الأعمال و تفاصيل العملية الخاضعة للضريبة، و تسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت مثل الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة ...و هذا خلال عشرين (20) يوما للموالية للشهر أو الفصل المعني الذي تحدده إدارة الضرائب .

3- التصريح السنوي للدخول و النتائج :[2] ألزم القانون الجبائي المكلفين بالتصريح السنوي للدخول و كذلك التصريح بالنتائج، و بالخصوص التصريح بالمداخيل فيجب على المكلفين التاليين :

- الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو غير تجاري أو فلاحي .

- الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة .

- الإجراء الذين يتحصلون على المداخيل الأجرية أو غير الأجرية زيادة على أجرتهم الرئيسية باستثناء الممارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال البحث .[3]

الفرع الثاني : الضمانات الممنوحة للمكلفين : لقد منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات و الحقوق للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، و هذا مقابل الحقوق الممنوحة للأعوان الجبائيين لممارسة مهامهم بهدف خلق جو من التفاهم و التراضي بينهما .

أولا : الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق :[4]

يتمتع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية بضمانات متعلقة بسير عملية التحقيق بحيث يجب على الأعوان المحققين احترامها و الاخلال بها يؤدي إلى بطلانها .

---

[1] - نظر الملحق رقم (05) .

[2]- انظر الملحق رقم (06) .

[3]- دليل تطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، منشورات الساحل، 2010، من ص 74 إلى ص 76 .

[4] ـ انظر الملحق رقم (07) .



1- الإعلام المسبق أو الإشعار بالتحقيق : [1]

لا يمكن اجراء أي تحقيق دون علم المكلف بذلك مسبقا، و هذا عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفق بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، كما يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدة عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.[2]

أما بالنسبة للتحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية وضعيته و تهيئة نفسه في مدة 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار .[3]

2- الاستعانة بمستشار :

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي محاسب أو مستشار جبائي)، و يمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة اجراء الرقابة الجبائية، و غياب المكلف لا يمنع من اجراء عملية المراقبة الفجائية للمعاينة المادية و التي تفقد من قيمتها في حال عدم اجراؤها .[4]

3- عدم تجديد التحقيق : [5]

إذا انتهى التحقيق المحاسبي المتعلق بفترة معينة لمجموعة من الضرائب و الرسوم، ما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق فإن الإدارة لا تستطيع القيام بعملية جديدة في نفس الدفاتر الحسابية، و بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس فترة التحقيق فيها .

---

[1] - انظر الملحق رقم (08) .

[2] - انظر المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية .

[3] - انظر المادة 21 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية .

[4]- انظر المادة 20 من الفقرة 6 من قانون الاجراءات الجبائية .

[5] - انظر الملحق رقم (09) .

4- تحديد مدة التحقيق :

لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان للدفاتر و الوثائق المحاسبية آجالا محددة و هذا طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا مع طبيعة النشاط .[1]

ثانيا : الضمانات المتعلقة بإجراء التقويم : [2]

1- الإشعار بإعادة التقويم : يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التقويم، حتى في حالة انعدام التقويمات لتنتهي عملية التحقيق اثر ابلاغ المكلف بوضعيته، و هذا بإرسال إشعار في رسالة موصى عليها أو يسلم له مع اشعار بالاستلام، كما يجب أن يكون الاشعار مفصلا و معللا بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو قبوله .

2- حق الرد : منح المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية آجال (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله أو اعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أسس فرض الضريبة محدد نهايتها و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشف أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء التحقيق .

3- حق الطعن : لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة حول نتائج عملية التحقيق منح المشرع المكلف إمكانية الطعن،[3] بهدف استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها و الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي[4]، و ذلك بتقديم شكاوى أو

---

[1] - انظر المادة 20 الفقرة 5 و 6 من قانون الاجراءات الجبائية .

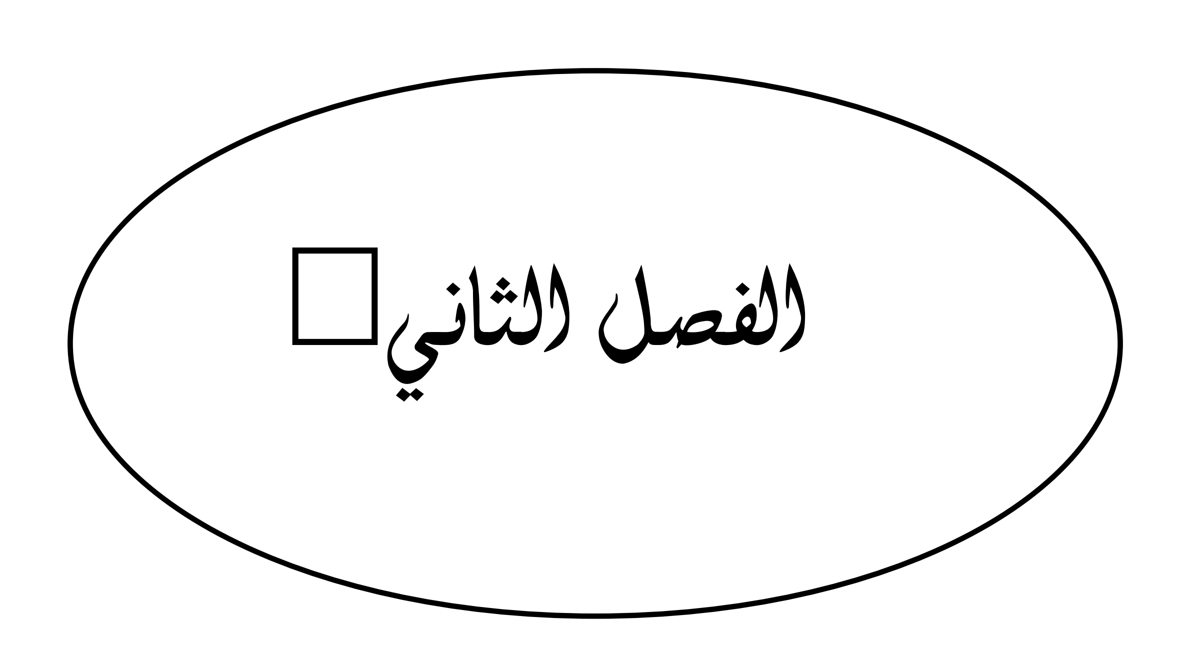
[2] - نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية " يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات ...إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر و كذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين، بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية " .

[3] - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 11 .

[4] - ميثاق حقوق و واجبات المكلفين بالضريبة ,المديرية العامة للضرائب , ص 25 لسنة 2006 .

احتجاجات لدى الجهات المعنية بالمنازعات الضريبية : " الطعن أمام المدير الولائي، الطعن أمام اللجان الإدارية ، حتى الوصول إلى حق الطعن القضائي " [1].

[1] – حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990، ص 32 .


الفصل الثاني

الفصـــل الثانــي

الغرامـــة الماليـــة كعقوبـــة

تخضع الغرامة المالية في المادة الجبائية تخضع إلى نظام قانوني يستقي قواعده من القواعد العامة التي تحكم العقوبة الجنائية، وتتمثل هذه القواعد في المبادئ المعروفة في الفقه الجنائي كمبدأ شخصية العقوبة و مبدأ شرعية العقوبة و أصول التنفيذ الجنائي، و كل المبادئ المطبقة على العقوبة بصفة عامة إلا ما تعارض مع الغرامة باعتبارها عقوبة مالية لها مميزاتها .

و الجدير بالذكر أن الغرامة المالية التي تشبه إلى حد ما الغرامة الموجودة في القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات، لكنها تمتاز بخروجها عن بعض القواعد العامة التي تخضع لها الغرامة المنصوص عليها في قانون العقوبات، لأن النظام القانوني الخاص للغرامة الجبائية يختلف عن هذه الأحكام التي تطبق على الغرامة الجزائية، و بالخصوص من زاوية أنه نظام يتضمن بعض الأحكام القانونية الصارمة، كتقييد سلطة القاضي إزاء الغرامة، و تطبيق بعض الأحكام الجوهرية الصارمة كمبدأ الجمع بين العقوبات المالية مهما كانت طبيعتها بصفة كلية، و الاعتماد على تطبيق الغرامة النسبية بصفة موسعة.

لذلك سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث أدناه :

المبحث الأول : مفهوم الغرامة المالية كعقوبة .

المبحث الثاني : نطاق الغرامة المالية كعقوبة .

المبحث الثالث : تقييم النظام القانوني للغرامة المالية .

المبحث الأول

مفهوم الغرامة المالية كعقوبة

إن التعريف بالغرامة المالية كعقوبة يتطلب منا بداية تحديد تعريف واضح لهذه الأخيرة، و للوصول إلى ذلك لابد من اتباع الخطوات اللازمة، التي تيسر فهم هذه الغرامة و تحديد معناها الحقيقي كالتعرض للجانب الاصطلاحي لها و معرفة خصائصها أو مميزاتها ، وصولا لتعريف دقيق لها وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث .

المطلب الأول

تعريف الغرامة المالية كعقوبة و تصنيفها

إن الجرائم الضريبية ذات طبيعة خاصة، إذ تطبق فيها العقوبات الجزائية الخاصة بالدعوى العمومية[1] و توقع بجانبها أيضا عقوبات أخرى تتسم بالطابع المدني و هي غرامات التعويض، [2] كما أجاز القانون التصالح فيها كما هو الحال في قانون الضرائب الغير مباشرة [3].

الفرع الأول : تعريف الغرامة المالية كعقوبة

أولا : يتطلب تعريف الغرامة الجبائية بداية معرفة الجانب المصطلحي الذي يتعلق بها، و محاولة فهم هذه المصطلحات من حيث دلالتها اللغوية و الاصطلاحية، حتى نتمكن من إيجاد تعريف دقيق لهذه العقوبة المالية .

1- الغرامــة :

لم يعرف التشريع الجزائري مصطلح الغرامة، فلهذا المصطلح معنى لغوي و آخر اصطلاحي كالآتي :

أ- التعريف اللغوي لمصطلح الغرامة : حيث يقال : غرم يغرم غرما و غرامة، و أغرمه و غرمه، بمعنى الغرم : الدين، و رجل غارم: أي عليه دين، وبالتالي فإن المعنى اللغوي لمصطلح الغرامة المأخوذ من كلمة غرم، هو ذلك الشئ الواجب أداؤه.[4]

---

[1]- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[2]- المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة .

[3]- المادة 550 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[4]- ابن منظور، لسان العرب، المجلد الحادي عشر، مرجع سابق ، ص 41 .

ب- إن تعريف مصطلح الغرامة اصطلاحيا يطرح بعض المشاكل، حيث أن من الملاحظ أن المدلول الاصطلاحي الذي أعطاه جانب كبير من الفقهاء، يتعلق الغرامة الجزائية المطبقة في جرائم القانون العام، حيث عرف مصطلح الغرامة كمايلي : " هي العقوبة التي تلزم المحكوم عليه بأن يدفع مبلغ نقدي للدولة[1]، و لقد أطلق المشرع الجزائري تسمية العقوبة على الغرامة في نص المادة 18 مكرر 3 الفقرة الثانية (القانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر سنة 2006) و التي تنص على ما يلي:

... ويمكن كذلك التصريح بقيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة المذكورة أعلاه، و ذلك حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 51 مكرر .

و يتعرض في هذه الحالة إلى عقوبة الغرامة حسب الكيفيات المنصوص عليها في المادة 18 مكرر."

و ما ينبغي الإشارة إليه في هذه النقطة، أن هناك عدة مواد قانونية أخرى ترد مصطلح الغرامة إلى جانب مصطلح العقوبة [2].

و تجدر الإشارة إلى ان المقصود بالغرامة في هذه التعاريف الفقهية، هو الغرامة الموجودة في قانون العقوبات طبقا للقواعد العامة [3]، و التي تختلف عن الغرامات المدنية و الجبائية .[4]

و بالإضافة إلى هذا، فقد تم استعمال مصطلح الغرامة في مواضيع مختلفة من القوانين الجبائية للتعبير عن جزاءات مالية ذات طابع جنائي كغرامة التأخير، الغرامة الإضافية، و كذا الغرامة التهديدية ، كما ورد مصطلح الغرامة في جزاءات مالية أخرى من طبيعة مختلفة عن الغرامة الجزائية أو الجبائية كغرامة الصلح و الغرامة الجزافية .[5]

و عليه من المستحسن التدقيق في استعمال المصطلحات عند وضع النصوص القانونية المحددة للعقوبات المالية .

---

[1]- إيهاب عبد المطلب، العقوبات الجنائية في ضوء الفقه و القضاء، الطبعة الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، سنة 2009، ص 57 .

[2]- أنظر على سبيل المثال المواد التالية : من المادة 54 مكرر 1 إلى المادة 54 مكرر 9 من قانون العقوبات الجزائري .

[3]- محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات- القسم العام- المجلد الثاني، الطبعة الثالثة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت- لبنان، دون تاريخ نشر ، ص 1019 و ص 1020 .

[4]- عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري- القسم العام- الجزء الثاني ، الجزاء الجنائي، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، السنة 2008، الجزائر، ص 463 .

[5]- أمين مصطفى محمد، النظرية العامة للقانون العقوبات الإداري- ظاهرة الحد من العقاب-، طبع في سنة 2008، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، سنة 2008، ص 240 .

أخيرا يمكن القول أن المعنى الاصطلاحي الدقيق للغرامة الممكن أن ننتهي له هو : " الغرامة هي مبلغ مالي مفروض على الشخص الذي يخالف الأنظمة و القوانين المعمول بها كعقاب له، و تؤول هذه المبالغ إلى خزينة الدولة، و هكذا يصبح مصطلح الغرامة يشمل كافة الغرامات المالية بما فيها الغرامة الجبائية ".

2- الجبايــة :

يقصد بهذا المصطلح لغويا المأخوذ من فعل جبي، الجمع و التحصيل، فيقال جبي الماء في الحوض أي جمعه فيه، و يعود أصل مصطلح الجباية للمصطلح اللاتيني Fiscus، و الذي يقصد نوع من سلال الصفصاف كانت تستعمل لتجميع الأموال، و من هنا جاء المصطلح الاصطلاحي الفرنسي Fiscalité للدلالة على عملية مالية و قانونية تعمل على تعبئة الموارد المالية للدولة، و تشكل الضرائب المظهر الرئيسي فيها .[1]

حيث يعتبر مفهوم الجباية أوسع من مفهوم الضريبة، لان الجباية تشمل الضرائب بشتى أنواعها بما فيها الرسوم المختلفة ، و جميع الاقتطاعات المالية الأخرى كالإتاوات المحصلة مقابل الخدمات المقدمة، و تعتبر الجباية نظاما للاقتطاعات الضريبية تقف عليها الدولة من أجل حمل الأفراد و كذا المؤسسات على تمويل خزينة الدولة بهدف تغطية النفقات العامة .[2]

ثانيا: أما الفقه : فأنه يعرف الغرامة بأنها : ايلام المحكوم عميو بطريق الاقتطاع من ماله.

أما الغرامة الضريبية أو الغرامة المالية على أساس عقوبة فقد تعددت تعاريف الفقهاء لها و سميت بالغرامة الضريبية بالنظر إلى المصلحة الضريبية التي تتضمنها القوانين الضريبية، ففي هذا النوع من الغرامة لا يبغي المشرع مجرد تحقيق معنى العقاب، و إنما يهدف فوق ذلك إلى تعويض الدولة عما أصاب مصلحتها الضريبية من ضرر حال او محتمل، فتعرف بأنها : " مبلغ من النقود يلزم المحكوم

[1] - مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجيستير في الحقوق، فرع الدولة و المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر –كلية الحقوق، سنة 2011/2010 ، ص 1 .

[2] - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائي الجزائري ، الطبعة الثانية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر ،سنة2011، ص 19 .

عليه في إحدى الجرائم الضريبية بأدائه للخزينة العامة بالنظر إلى ما انطوت عليه هذه الجريمة من اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة " [1].

و ذهب جانب من الفقه إلى تعريفها بأنها : " نوع من الغرامات تنص عليها التشريعات المالية و تحدد هذه الغرامة عادة بنسبة معينة من مال لم يؤدى من الضريبة يقضي بها، فضلا عن الغرامة الجزائية أو الحبس ".

و نحن نرى بأنها : " المبلغ النقدي الذي يفرض على المكلف بسبب ارتكابه احدى الجرائم الضريبية، سواء ارتبط بجزاءات مالية أخرى أو لم ترتبط ".

الفرع الثاني : تصنيف الغرامة المالية كعقوبة

اختلف الفقه إزاء طبيعة هذه الجرائم فذهب رأي بعض الفقهاء الألمان **هرمان شويخر و جورج مايل وفون بار** إلى تطبيق قانون العقوبات العام على هذه الجرائم لأن الغرض منها حماية المصلحة العامة كونها تتضمن اعتداء على مال الخزينة العامة، فهي شبيه بالسرقات و الإختلاس كما تتوفر فيها عناصر التحايل و النصب متى ثبت غش الممول أو المعني بالضريبة.

في حين ذهب رأي آخر إلى إعتبار الغرامة المالية كعقوبة ذات طبيعة إدارية إذ يهدف القانون الضريبي إلى تنظيم تحصيل الضرائب التي تنشئ علاقة إدارية إلى مصلحة الضرائب و الممول، وأن قرارات إدارة الضرائب ذات طبيعة إدارية، و أنه لا مجال لتشبيه هذه الجرائم بالجرائم العادية الخاضعة لقانون العقوبات العام، إذ أن جباية الضرائب تدخل ضمن إيرادات الدولة بإعتبارها شخصا عاما، لذا فلا مجال للمقارنة بين الغش الضريبي و جرائم الاموال الأخرى للقانون العقابي .

إلا أن هناك رأي توفيقي بين الرأيين ذهب إلى أن الجريمة الضريبية يتعين إخضاعها للأحكام العامة في قانون العقوبات كون القانون الضريبي ينشئ علاقة ضريبية بين الدولة و الأشخاص يفرض عليهم بمقتضاها المساهمة في الإيرادات العامة للدولة، و القيام بالواجبات التي تضمن تحقيق هذا الغرض و المصلحة الضريبية للدولة قد تضر بها الجريمة ضررا يؤثر في إيراداتها العامة مما يتعين أن يكون الجزاء المترتب على هذه الجريمة منطويا على عنصري العقوبة و التعويض معا .

[1]– ناصر دادي عدون و الأستاذ يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي الطبعة الأولى، دار المحمدية – الجزائر، سنة 2008، ص 7 و 8 .

و انه فيما يتعلق بالرأي الذي ذهب إلى إعتبار الغرامة المالية كعقوبة ذات طبيعة إدارية ان هناك قانون عقوبات إداري فإنه مردود على إعتبار ان نظرية قانون العقوبات الإداري تعتمد على أساس تاريخي محض، وأن الجريمة الضريبية لا تعد و أن تكون مخالفة لأوامر أو قرارات إدارية استنادا إلى ان علاقة الأشخاص بهذه الإدارة هي من علاقات القانون الإداري مردود أيضا[1]، لأنه لا يجوز تشبيه الممول بالموظف الإداري و أن مصدر التزام الممول هي قوانين الضرائب، و أنه لا مجال لتشبيه القوانين الضريبية بالقرارات الإدارية .

و عليه فإن تصنيف الغرامة المالية كعقوبة هي جريمة جبائية ذات طبيعة خاصة (دعوى عمومية، دعوى جبائية) .

المطلب الثاني

مشروعية الغرامة المالية كعقوبة " ضابط الردع "

تميز القوانين الجبائية بصفة عامة بين الغرامة الجزائية و الغرامة الجبائية، فالأولى عقوبة جزائية تستمد مرجعتيها من قانون العقوبات، و الثانية جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، والغرامات الجبائية تختلف من نص إلى آخر مضمونا و مقدارا و إن كانت النصوص تتفق جميعها على فرض هذه الغرامة .[2]

ينص القانون الجبائي على عدة جرائم ضريبية تمس بمصلحة الخزينة العامة من جهة، و كذا الاقتصاد الوطني من جهة أخرى، و يأتي على رأس هذه الجرائم جريمة الغش و التملص الضريبي، التي يمكن تعريفها بشكل مختصر على أنها " تصرف غير مشروع يقوم به المكلف بالضريبة من أجل الحيلولة دون تسديد الضرائب أو الإنقاص من قيمة تسديدها، باقترافه لفعل يشكل مخالفة مباشرة للقانون الجبائي .[3]

إن جريمة الغش الجبائي من الجرائم الخطيرة ذات التأثير السلبي التي يتطلب لمكافحتها تطبيق عقوبات جزائية و أخرى جبائية .

[1] – فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائي الجزائري ، مرجع سابق، ص 40 ،ص 41.

[2] – فارس السبتي، نفس المرجع، ص ،41.

[3] – قريمس نسيمة، العقوبات المالية في القانون الجزائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير، جامعة الجزائر1 كلية الحقوق ، ص 8، ص 23 و ما بعدها .

حيث تفرض هذه الأخيرة إلى جان نظيرتها الجزائية تطبيقا للأحكام الخاصة التي تخضع لها .
فالغرامة الجبائية لا يمكن تخفيفها أو وقف تنفيذها لأنها عقوبة تتضمن معنى التعويض، ولذلك فإن النظام القانوني الخاص بها يدعم لا محالة ردع الجرائم الضريبية، خاصة جريمة الغش و التملص الضريبي.[1]
و لقد تطرقنا لمشروعية الغرامة المالية التي تدعم الجانب الردعي للجرائم الضريبية بشقيه الخاص و العام على النحو التالي :

الفرع الأول : مساهمة أحكام الغرامة المالية في تحقيق الردع الخاص :

يقصد بالردع الخاص كهدف من أهداف العقوبة كما سبقت الإشارة إليه في السابق، منع الشخص المحكوم عليه من العودة إلى ارتكاب الجريمة مرة أخرى، نتيجة لما تتضمنه العقوبة من إيلام .
و تعد الغرامة الجبائية عقوبة مالية صارمة تحقق الجانب الردعي للشخص المرتكب للجريمة الضريبية، بحيث لا يعود هذا الأخير مرة أخرى لارتكاب هذه الجريمة، لأن العقوبة المالية بصفة عامة و العقوبة الجبائية بصفة خاصة لا يتعود عليها المجرم مهما تكرر توقيعها عليه . [2]
ومن الأحكام القانونية التي تدعم الردع الخاص لمواجهة مرتكبي الجرائم الضريبية، نذكر منها على الخصوص ما نصت عليه المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حينما نصت على توقيع غرامات جزائية كبيرة على مرتكب الغش الجبائي مع توقيع عقوبات جبائية متنوعة بما في ذلك الغرامات الجبائية .[3]
كما نصت هذه المادة على عدم جواز تخفيض مبلغ العقوبة الجبائية من طرف القاضي، ناهيك عن إمكانية توقيع الإكراه البدني على الشخص الذي يرفض تسديد الغرامة الجبائية المسلطة في حالة ارتكاب جريمة الغش و التملص الضريبي دون أن يستفيد من الاستثناء المنصوص عليه في 603 من قانون الإجراءات الجزائية المتعلق بتوقيف تنفيذ الإكراه البدني في حالة العسر المالي .

---

[1] – نفس المرجع السابق، من ص39 إلى ص42 .
[2]– قريمس نسيمة ، المرجع السابق ، ص 83 و ص 84 .
[3]– أنظر المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

و بالتالي نلمس صرامة في تطبيق أحكام الإكراه البدني في الجرائم الإقتصادية، و التي تدعم لا محال الردع الخاص لمواجهة الجرائم الضريبية باعتبارها هي الأخرى جرائم اقتصادية .[1]

الفرع الثاني: مساهمة أحكام الغرامة المالية في تحقيق الردع العام :

إن الردع العام هو ترهيب كافة أفراد المجتمع بالعقوبة المسلطة على ارتكاب جريمة معينة، بحيث يضع المشرع عقوبة تقابل الجرم المرتكب من قبل الأشخاص، بهدف إيقاف عدوى الإجرام اعتمادا على وظيفة القمع الذي تتركه العقوبة في نفسية أفراد المجتمع .

حيث نجد أن صرامة أحكام الغرامة المالية تساهم في تحقيق الردع العام بشكل منقطع النظير، بحيث يؤكد أغلب الفقهاء أن خصوصية الغرامة الضريبية بالنسبة للغرامة طبقا للقواعد العامة، تتجلى في قساوة العقاب المالي .

و بالتالي فالردع العام بالنسبة لعقوبة الغرامة المالية يتمثل في تخويف الأشخاص بصفة عامة و كذا المكلفين بالضريبة على حد سواء من ارتكاب المخالفات الضريبية ، لأن العقوبة ستكون قاسية جدا و تنفذ بطريقة صارمة .[2]

---

[1]- تنص المادة 603 (القانون رقم 82-03 المؤرخ في 13 فبراير 1982 قانون الإجراءات الجزائية) : يوقف تنفيذ الإكراه البدني لصالح المحكوم عليهم الذين يثبتون لدى النيابة عسرهم المالي بان يقدموا خصيصا لذلك شهادة فقر يسلمها رئيس المجلس الشعبي البلدي، أو شهادة الإعفاء من الضريبة يسلمها لهم مأمور الضرائب بالبلدة التي يقيمون فيها".

غير ان المشرع أدخل تعديل على هذه المادة بأن أبعد تطبيق هذا الاستثناء الذي يسمح بتوقيف الإكراه البدني بسبب العسر المالي في حالة الجناية أو الجنحة الإقتصادية، حيث عدل القانون رقم 04-14 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 المادة 603 من قانون الإجراءات الجزائية كما يلي: " ومع ذلك فإن أحكام الفقرة الأولى لا تفيد الأشخاص الذين حكم عليهم بسبب جناية او جنحة اقتصادية أو أعمال الإرهاب و التخريب أو الجريمة العابرة للحدود الوطنية و كذا الجنايات و الجنح المرتكبة ضد الأحداث ."

[2] – إن تحقيق الردع العام بواسطة الغرامة المالية، تكرسها الأحكام التي تتبنى قواعد خصوصية خارجة عن الأمر المألوف في قانون العقوبات العام، كمبدأ التضامن في تسديد مبلغ الغرامة المالية كما تم الإشارة إليه سابقا، وكذلك عدم تطبيق القانون الجديد الأقل شدة في المادة الجبائية، و عدم التخفيف القضائي لمبلغ الغرامة الجبائية، و مبدأ الجمع بين العقوبات المالية مهما كان نوعها، و خاصة فيما يخص تنفيذ الغرامة الجبائية في حالة الغش الجبائي، حيث يمكن أن يتم ذلك بواسطة الإكراه البدني .(أُنظر في هذا الإطار المادة 8/303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة).

المطلب الثالث

الطبيعة القانونية للغرامة المالية كعقوبة

لقد أثارت مسألة تحديد الطبيعة القانونية للغرامة المالية خلافا واسعا في الفقه و القضاء و كان لهذا الخلاف آثاره العلمية من حيث الحجج و البراهين التي تناطحت الآراء و اختلفت حول طبيعتها القانونية.

حيث تطرقنا في الفرع الأول لتناول ما ورد في القانون المقارن في هذا الموضوع، ثم تناولنا في الفرع الثاني الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية حسب القانون الجزائري .

الفرع الأول : موقف الفقه من الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية

لم يتفق الفقه بشأن الغرامة الضريبية في القانون المقارن على رأي واحد، حيث تعددت الآراء بشأن الطبيعة القانونية لهذه الغرامة على النحو التالي :

أ- الغرامة الضريبية تعويض مدني : يرى أنصار هذا الاتجاه أن الغرامة المالية المفروضة بموجب القوانين الجبائية ماهي إلا تعويض مدني عن الضرر اللاحق بالخزانة العامة من جراء عدم القيام بالواجبات الضريبية التي تفرض بموجب التشريع الضريبي .

و يستند هؤلاء بالحجج التالية أهمها أن مبلغ الغرامة يؤول إلى صالح الإدارة الجبائية، كما أنه لا يجوز العفو أو وقف تنفيذ الحكم الذي يحكم بالغرامة الضريبية، كما لا يجوز تطبيق قاعدة القانون الأصلح للمتهم، لأنها ليست عقوبة بل تعويض .

بالإضافة إلى هذا، لا يجوز أيضا بناءا على هذا الرأي التقيد بالإكراه البدني على المدين المعسر، ولقد ذهب هذا الاتجاه إلى القول أن الغرامة الضريبية تقوم بنفس الدور الذي يقوم به الشرط الجزائي في الالتزامات المدنية .[1]

ب- الغرامة الضريبية ذات طبيعة جنائية خالصة : يرى أنصار هذا الاتجاه أن الغرامة الضريبية جزاء ذو طبيعة جنائية محضة ، و حجتهم في ذلك أن القضاء الجنائي هو المختص بإصدار الحكم فيها، كما ان النيابة العامة هي الجهة الوحيدة المخول لها صلاحية المطالبة بمبالغ هذه العقوبة، كذلك يجب الحكم بها من قبل المحكمة الجنائية و من تلقاء نفسها و دون الحاجة إلى تطلب إثبات ركن

---

[1]- انظر بشان الخلاف الفقهي الواقع حول الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية أحمد فتحي سرور ،الجرائم الضريبية، طبعة 1990، الناشر دار النهضة العربية، سنة 1990، ص 194 ،ص200 .

الضرر، ناهيك عن إمكانية تنفيذها عن طريق الإكراه البدني في حالة عدم إمكانية التحصيل بالطريق الطوعي أو الإداري.

ج- الغرامة الضريبية جزاء مختلط : نظرا للانتقادات التي تعرض لها كلا الاتجاهين ظهر رأي توفيقي ، يعتبر الغرامة الضريبية ذات جزاء مختلط تمتزج فيها صفة العقوبة مع صفة التعويض ، علما أن هذا الرأي قد اختلف في شأن تغليب صفة على أخرى ، و يعتبر هذا الاتجاه الرأي الغالب في الفقه .

و تجدر الإشارة إلى أن محكمة النقض الفرنسية هي أول من أقرت بالطبيعة المختلطة للغرامة الضريبية و تبعتها محكمة النقض المصرية في ذلك .[1]

و لقد رتب هذا الإتجاه آثار و نتائج قانونية بناءا على الأفكار التي جاء بها ،ومن هده النتائج نتائج تتعلق بالصفة العقابية منها :

- الالتزام بمبدأ الشرعية لا جريمة و لا عقوبة إلا بنص .
- القضاء الجنائي هو المختص بتوقيعها .
- عدم وجوب إثبات الضرر من قبل الإدارة الضريبية .
- يطبق بشأنها العفو العام .

و أما الحجج التي استند إليها أصحاب هذا الرأي، فهي تتمثل بالأساس في اعتماد مبدأ المصالحة في الغرامة الضريبية، حيث يعد هذا دليلا على أن هذه الأخيرة لا تشكل عقوبة جنائية بحتة، حيث تختلط بصفة التعويض، كما أن المشرع عندما يصف هذه الغرامة بالتعويض إنما يقصد بذلك أن هذا الجزاء مختلط فهو عقوبة تتضمن معنى التعويض .

د- الغرامة الضريبية جزاء إداري : يرى أصحاب هذا الإتجاه أن الغرامة الضريبية تعد من قبيل الجزاءات الإدارية التي قررت من أجل مصلحة الإدارة الضريبية و حسن سير عملها، و لقد أعتمد أصحاب هذا الرأي على الحجج التالية لتبرير موقفهم :

- إن تخويل القضاء صلاحية الحكم بغرامة ضريبية لا ينفي صفة الجزاء الإداري عن هذه الأخيرة، لأن القضاء يعتبر دائما المرجع الأخير لجميع الجزاءات بما له من ولاية عامة .

[1]- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 337. أنظر كذلك أحمد فتحي سرور، نفس المرجع السابق، من ص 201 إلى ص 202 .

- إن إبعاد الإدارة و عدم منحها الحق في فرض الغرامة يرجع إلى رغبة المشرع في عدم جعل الغدارة خصما و قاضيا في نفس الوقت في هذا النوع من الخصومات .

- إن انطباق هذا الجزاء على فئة محددة من المواطنين، وهم المكلفون بالضريبة يؤكد أن هذا الأخير يعد جزاء إداريا .[1]

هـ- الغرامة الضريبية ضريبة إضافية : يذهب أنصار هذا الرأي إلى أن الغرامة المالية ضريبة إضافية تلحق بالغرامة الأصلية و تقع على المكلف عند مخالفته أحكام التشريعات الضريبية .

و قد استند أصحاب هذا الرأي على أن معظم التشريعات الضريبية تأخذ بفكرة الغرامة الإضافية و هي زيادة مقدار الضريبة الأصلية كجزاء للمكلف عند اخلاله بالتزاماته الضريبية.[2]

و- الغرامة الضريبية جزاء ضريبي خاص : يرى هذا الإتجاه أن الغرامة الضريبية إنما هي جزاء ضريبي خاص فرضته ذاتية و خصوصية التشريع الضريبي التي تهدف بالدرجة الأولى إلى مد الخزانة العامة بالموارد المالية اللازمة، و حماية القانون الضريبي من انتهاك أحكامه خاصة لما يتعلق الأمر بالواجبات الضريبية .[3]

الفرع الثاني : موقف القضاء في القانون المقارن من الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية

يلعب القضاء دورا هاما في إرساء مبدأ حول مسألة الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، و سنتعرض لموقف القضاء المصري و الفرنسي بخصوص هذه النقطة .

حيث يرى القضاء الفرنسي ان هذه الغرامة ذات طبيعة مختلطة، فهي ليست عقوبة بصفة خالصة و لا تعويض بأتم معنى الكلمة، و هذا ما استقرت عليه محكمة النقض الفرنسية في عدة أحكام لها .[4]

أما بالنسبة للقضاء المصري، فلقد استقرت محكمة النقض المصرية على نفس ما ذهب إليه القضاء الفرنسي أي الإقرار بالطابع المزدوج للغرامة الضريبية،[5] غير أنها غلبت صفة العقوبة على صفة

---

[1]- صباح مصباح محمود و الأستاذ أحمد خلف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد رقم 14، العدد2 ، العراق سنة 2007، من ص 457 إلى ص 459 .

[2]- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 338 .

[3]- صباح مصباح محمود و الأستاذ أحمد خلف حسين الدخيل، المرجع السابق، ص 466 و ص 467 .

[4]- غسان رباح، قانون العقوبات الإقتصادي، دراسة مقارنة حول جرائم رجال الأعمال و المؤسسات التجارية، المخالفات المصرفية و الضريبية و الجمركية، طبعة 2004، لبنان، ص 247 .

5 - احمد فنحي سرور، الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص202 .

التعويض، حيث جاء في حكم لها أن هذه المبالغ عقوبة تتضمن صفة التعويض، و نتيجة ذلك لا يجوز الحكم بها إلا من محكمة جنائية، و أن الحكم بها وجوبي، تقضي به المحكمة من تلقاء نفسها و دون أن يتوقف ذلك على إثبات الضرر ، و أنه لا يمكن للإدارة الضريبية الادعاء مدنيا بطلب فرضها، حيث أن ذلك من صلاحية النيابة وحدها، كما لا يجوز الحكم بوقف تنفيذها، لأن وقف التنفيذ لا يتلائم و الطبيعة المختلطة للغرامة الضريبية . [1]

الفرع الثالث: الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية حسب القانون الجزائري .

أولا : موقف التشريع الضريبي من الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية :

تنص جميع القوانين الجبائية علة الغرامة الضريبية في عدة مواد قانونية، و أغلب هذه النصوص تطلق تسمية الغرامة الجبائية على هذا الجزاء المالي .

و لقد جاء في مجمل هذه المواد ان الغرامة الجبائية تجمع مع الغرامة الجزائية في جرائم الغش و التملص الضريبي، وفي هذه الحالة ليس للإدارة الجبائية أن تفرض الغرامة الضريبية مباشرة دون اللجوء إلى القضاء الجزائي لإثبات الجرم و المطالبة بمبلغ الغرامة الجبائية .

حيث نصت المادة 307 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على إمكانية تأسس الإدارة الجبائية كطرف مدني .[2]

غير أنه في أحوال أخرى لا يكون القضاء الجزائي مختصا بتوقيع الغرامة الجبائية، لاسيما فيما يتعلق بالمخالفة الضريبية المنصوص عليها في المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية،[3] التي تخص رفض منح حق الاطلاع الذي منحه المشرع الجبائي للإدارة الجبائية، حيث تنص المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية على أن هذه الغرامات يتم تطبيقها و النطق بها من طرف المحكمة الإدارية .[4]

---

[1] – غسان رباح، نفس المرجع السابق ، نفس الصفحة .

[2] – تنص المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على مايلي : " في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة، يجوز لهده الإدارة أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا " .

[3] – تنص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي :" يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 د.ج إلى 50.000 د.ج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 أعلاه، التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها ".

[4]– تنص المادة 63 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي :" يتم النطق بالغرامة و التلحئة من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، التي تبث في القضايا الاستعجالية، على أساس عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية بدون مصاريف...".

كما يتم فرض الغرامة الجبائية في أحوال عديدة من طرف الإدارة الجبائية مباشرة ضد المكلف بالضريبة دون حاجة للجوء إلى القضاء أصلا، وذلك عندما لا يشكل سلوك الشخص أية جريمة جنائية، حيث تفرض الغرامة في هذه الحالة كعقوبة إدارية تفتقد إلى الطابع الجنائي مادام أنها لا توقع من طرف القضاء، و هذا عنصر أساسي لإضفاء الصفة الجنائية على الجزاء المالي .

كما ينص التشريع الضريبي في جريمة الغش الضريبي، على مبدأ التضامن في فرض الغرامة الجبائية و عدم إمكانية تخفيف مبلغها أو وقف تنفيذها مع جواز التصالح بشأنها هذا من جهة، ومن جهة أخرى يضاعف القانون الضريبي مبلغ الغرامة الضريبية في حالة العود كما هو الشأن في الغرامة الموجودة في القواعد العامة .

ثانيا : موقف القضاء الجزائري من الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية :

رغم قلة الإجتهاد القضائي بخصوص موضوع الغرامة الضريبية، فلقد أقر القضاء بالطبيعة المختلطة للغرامة الجبائية حيث تجمع بين صفتي العقوبة و التعويض .

وهذه الأخيرة لا يحكم بها إلا بطلب من الإدارة الجبائية، حيث استقرت المحكمة العليا فيما يخص المخالفات الضريبية في قرار لها صادر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجنح و المخالفات القسم الثالث في قضية : ب.1.ع/ ضرائب (ملف رقم 136291) نقضت فيه قرارا صادرا عن مجلس قضاء تلمسان وصف فيه دعوى الإدارة الضريبية بأنها دعوى مدنية، بحيث اعتبرت الغرامة الجبائية بأنها تعويضات مدنية تدفع إلى الإدارة الضريبية .

كما خاص القضاء الجزائري فيما بعد إلى الطبيعة المختلطة لهذه الأخيرة مع تغليب طابع العقوبة و إن خالطها التعويض، و هذه الغرامة من غير المستساغ الحكم بها من غير طلب إدارة الضرائب .[1]

و كخلاصة لكل مادرسناه بشأن الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية ، يمكن القول أن هذه الغرامة المالية تنطبق عليها نفس الأحكام و القواعد القانونية التي تتميز عن تلك الأحكام التي تخضع لها الغرامة في القواعد العامة، مما يؤكد ان الغرامة الضريبية ليست عبارة عن عقوبة جزائية محضة، كونها عقوية جبائية لها خصوصياتها لأنها تتضمن صفة التعويض، حيث يجمع الفقه و القضاء بطبيعتها القانونية المختلطة مع تغليب طابع العقوبة عن طابع التعويض خاصة في الآونة الأخيرة .

[1] - أنظر القرار رقم 85084 الصادر بتاريخ 1993/01/03 من غرفة الجنح و المخالفات، المجلة القضائية، سنة 1994،عدد3، ص262، انظر كذلك فارس السبتي ، المرجع السابق، ص 337 و ص 338 .

غير أنه من الملاحظ أن الغرامة الجبائية من الصعب الفصل في طبيعتها القانونية في ظل التسميات المتنوعة المستعملة للتعبير عن الجزاءات المالية الجبائية و هي متعددة في القوانين الجبائية .[1]

المبحث الثاني

نطـــاق الغرامة المالية كعقوبة

يلجأ المشرع إلى تطبيق بعض القواعد الرئيسية في العقاب الجبائي، وهذا ما يؤكد أن الصرامة هي الأصل الذي يتسم به النظام القانوني الخاص بالغرامة المالية و ما يزيد من هذه الصرامة هو سلطة القاضي الجزائي المقيدة في فرض الغرامة الجبائية، بحيث لا يمكنه التخفيف أو الإعفاء من مبلغها إعمالا لسلطته التقديرية بناءا على الظروف المحيطة بالشخص .

غير أن المشرع عمل على تحويل الإدارة الجبائية فرصة إجراء الصلح بتوفر شروط معينة، ورتب هذه الأخيرة آثار هامة تعمل على تلطيف النظام القانوني للغرامة المالية و جعله أكثر مرونة .

حيث عملنا على تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، تناولنا في المطلب الأول الأحكام الرئيسية الصارمة للغرامة المالية كعقوبة، و المطلب الثاني لسلطة القاضي الجزائي إزاء الغرامة المالية كعقوبة لنتعرض في المطلب الثالث للمصالحة الضريبية .

---

[1]- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، المرجع السابق، من ص 202 إلى ص 208 .

المطلب الأول

تصنيف المخالفات الجبائية للغرامة المالية

إن دراسة الاحكام الرئيسية التي تخص الغرامة الجبائية المنصوص عليها في التشريعات الضريبية، يتطلب منا التطرق للقوانين الجبائية المختلفة كل منها على حدى، لمعرفة الأحكام الرئيسية التي يتم تطبيقها بخصوص هذه الأخيرة .

الفرع الأول : اتساع مجال تطبيق الغرامة النسبية في المخالفات الضريبية

حيث نصت المادة 125 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على سبيل المثال على ما يلي :

" يعاقب على كل مخالفة لأحكام المادة 124 بغرامة يدفعها الدائن، يساوي مبلغها أربع مرات مبلغ الحقوق التي حرمت منها الخزينة ...".

كما نصت المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على فرض غرامة جبائية نسبية بالنسبة للمصرحين الذين يقومون بتصريحات غير كافية أو غير صحيحة برفع المبلغ المتعلق بالرسوم المهربة على النحو التالي :

- بنسبة **10%** إذا كان المبلغ يقل عن 50.000 د.ج أو يساويه .
- بنسبة **15%** إذا كان المبلغ أقل من 50.000 د.ج أو يساوي عن مبلغ 200.000 د.ج أو يساويه
- بنسبة **25%** إذا كان المبلغ أكثر من 200.000 د.ج .

و في حالة الغش تطبق غرامة نسبتها **100%** على مجمل الحقوق .

بالإضافة إلى هذا نصت المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة، على مضاعفة مبلغ الغرامة الجبائية إلى ثلاث أضعاف في حالة التملص من الرسوم دون أن تقل عن 5.000 د.ج ، [1] و الجدير بالذكر فيما يخص هذه الغرامات الجبائية المطبقة أن هذا القانون يميز بين العقوبة الثابتة و العقوبة النسبية .[2]

---

[1]- تنص المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة على ما يلي:" ... غير أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي دائما ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5.000 د.ج ..."

[2]- جاء الفرع الثالث من قانون الضرائب غير المباشرة الجزائري، بثلاث مواد من المادة 523 إلى المادة 525، تحت عنوان العقوبات الجبائية، حيث قسم هذا الفرع من قبل المشرع الجزائري إلى ثلاث انواع من العقوبات: العقوبة الثابتة و العقوبة النسبية و كذا عقوبة المصادرة، و هذا يدل

أما بالنسبة لقانون التسجيل، فقد تناول هذا الأخير بدوره الغرامة الجبائية، حيث نص في المادة 93 منه على تطبيق غرامة نسبية قدرها 10% من الحقوق المتملص منها عن كل مخالفة ضد الموثقين و المحضرين و محافظي البيع بالمزايدة الذين لم يقوموا بتسجيل عقودهم في الأجل المحدد قانونا وارتكبوا تأخيرا يتراوح ما بين يوم واحد و ثلاثين يوما .

كما تطبق تلجئة مالية قدرها 3% عن كل شهر أو جزء من شهر تأخير، إذا كان الإيداع قد تم بعد اليوم الأخير، و ذلك دون أن يتعدى مجموع الإلزام المالي و الغرامة الجبائية كحد أقصى نسبة 25%.[1]

كما نصت المادة 113/ 03 من قانون التسجيل على تطبيق غرامة النسبية في حالة وجود إخفاء في ثمن بيع العقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن و الفارق الناتج عن التبادل أو قسمة، بنسبة تساوي ضعف الحقوق و الرسوم المتملص منها من دون أن تقل هذه الغرامة عن 10.000 د.ج .[2]

و طبقا للمادة 120 الفقرة الثانية من قانون التسجيل، تصل الغرامة الجبائية في جرائم الغش الجبائي في حالة العود أربعة أضعاف مبلغ الرسوم المتملص منها دون أن تقل عن 5.000 د.ج .[3]

و التالي نجد ان تشديد الغرامة في ظرف العود، يطبق بصرامة أكبر في المادة الجبائية فيما تعلق بالعقوبات الجبائية، وذلك في حالة جريمة الغش الجبائي .

عكس ما هو معمول به في القواعد العامة في قانون العقوبات، حيث يضاعف مبلغ الغرامة فقط دون أن يبلغ أربع أضعاف ما عدا إذا تعلق الأمر بالشخص المعنوي الذي عمد المشرع في قانون العقوبات إلى تشديد الغرامة إلى عشر (10) أضعاف .

على التمييز الذي يعترف به المشرع الجزائري بين الغرامة النسبية و الغرامة الثابتة، و لو انه لم يعطي التسمية الدقيقة لهاتين الغرامتين، حيث أن تسمية العقوبة النسبية لا توجد لها أي أساس فقهي .

[1]- تنص المادة 93 من قانون التسجيل على ما يلي:" يتعين على الموثقين و المحضرين و محافظي البيع بالمزايدة الذين لم يسجلوا عقودهم في الآجال المقررة، أن يدفعوا شخصيا غرامة يحدد مبلغها عن كل مخالفة كما يأتي :

من الحقوق المتملص منها، إذا كان التأخير في التسجيل يتراوح ما بين يوم واحد و ثلاثين يوما .% 10

[2]- أنظر المادة 113 الفقرة الثالثة من قانون التسجيل .

[3]- تنص المادة 2/120 من قانون التسجيل على ما يلي : 2- تنتج عن العود المحدد في الفقرة 3 أدناه بحكم القانون مضاعفة الغرامة المقررة للجريمة الأولى، سواء كانت هذه الغرامات جبائية أو جزائية .

غير أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 د.ج ...".

و في الأخير فإن قانون الطابع بدوره نص على تطبيق الغرامة النسبية الجبائية في المادة 19 منه، حيث جاء فيها ما يلي : "... تطبق غرامة تقدر بـ **10%** في حالة الإيداع المتأخر للتصريح المنصوص عليه في هذا المجال .

و ترفع هذه الغرامة إلى نسبة **25%** بعد إنذار الإدارة للمدنيين بالرسم بواسطة رسالة مسجلة في البريد المضمون مع وصل الاستقبال لتسوية وضعه في مدة شهر .

يترتب عن كل تأخر في تسديد رسم الطابع بقوة القانون ما يلي :

– دفع غرامة جبائية قدرها **10%** إذا تم الدفع بعد اليوم العشرين من الشهر الذي يلي الشهر أو الثلاثي الذي يحصل فيه الرسم ..." .

من خلال ما سبق نخلص في الأخير أن مجمل القوانين الضريبية، تعرف تطبيق الغرامة النسبية بصفة واسعة في مواد متعددة .

وقد نص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على تطبيق الغرامة النسبية ذات الطابع الجبائي في مواضع مختلفة، وهذا ما نلاحظه في المواد 125، 3/132، 134، 142، 2/194، 303، 355، 361، 360، 402 من هذا القانون، [1]غير أن الأمر الملاحظ هو عدم الوضوح في التسميات و المصطلحات المستعملة للتعبير عن العقوبة المالية بصفة عامة، بحيث لا يمكن معرفة نوع الغرامة التي قصدها المشرع، فعندما ينص المشرع على تطبيق غرامة مالية، دون أن يشير إلى التسمية بصفة كاملة بأن يذكر أن هذه الغرامة هي جزائية أو جبائية .

نلاحظ أن الغرامة النسبية تحتل مكانة كبيرة في التشريع الضريبي، لكن هذا لا يعني أن الغرامة الثابتة غير مطبقة في هذا القانون، بل أنها تأخذ مجالا لا يستهان به، و بالرغم من قلة مبلغها في بعض الأحيان إلا أن التطبيق المطلق لمبدأ الجمع بين العقوبات في المادة الضريبية يجعل مبلغ الغرامات الجبائية مرتفعة المبلغ مقارنتها بنظيرتها الجزائية .

[1]– أنظر المواد 125، 3/132، 134، 142، 2/194، 303، 355، 361، 360، 402 من نص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

و على سبيل المثال ما نصت علية المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الفقرة الأولى التي تنص :"- يعاقب على المشاركة في إعداد استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير و بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن، بغرامة جبائية قدرها :

- 1.000 د.ج، عن المخالفة الأولى المثبتة عليه؛
- 2.000 د.ج، عن المخالفة الثانية ؛
- 3.000 د.ج، عن المخالفة الثالثة و هكذا دواليك بإضافة 1.000 د.ج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لذى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب و إما بالتزامن ..."

كما نصت المادة 304 من نفس القانون المذكور أعلاه، بخصوص الغرامة الجبائية الثابتة على ما يلي: " كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت، بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بمهامهم، يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 د.ج إلى 30.000 د.ج .

تحدد هذه الغرامة ب50.000 د.ج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة .

في حالة إجراء معاينتين متتاليتين، يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث(3) مرات....".

من خلال المواد القانونية المذكورة أعلاه، نجد أن الغرامة الجبائية الثابتة بالرغم من قلة مبلغها بمقارنتها مع الغرامة الجائية النسبية، إلا أنها قد تصل إلى مبالغ مرتفعة بتطبيق مبدأ الجمع بين العقوبات المالية، وكذلك بمضاعفة مبلغها في حالة العود بقوة القانون .

و هذا ما تضمنه قانون التسجيل على سبيل المثال في بعض مواده، حيث نصت المادة 49 في الفقرة الأولى منه على تطبيق الغرامة الجبائية الثابتة، حيث جاء فيها ما يلي: "كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أم أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 أعلاه، ترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة و العقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم و العقوبات عند الاقتضاء و يكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 1.000 إلى 10.000 د.ج ..." وما ينبغي الإشارة إليه كذلك، ان الغرامة الجبائية تكون غرامة نسبية مرتفعة جدا

في حالة ارتكاب غش جبائي حسب نص المادة 2/116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، [1]والتي تحسب بالنظر لقيمة الحقوق المتملص منها، لاسيما وأن تغليط العقوبة في حالة العود أمر وجوبي بنص القانون، كما أن تقدير الغرامة يخضع لقواعد جامدة لا يملك القاضي سوى تطبيقها.

الفرع الثاني : تطبيق مبدأ الجمع بين العقوبات في الغرامة الضريبية

تعتبر الغرامة النسبية العقوبة الجبائية المطبقة بصفة كثيرة لمواجهة أخطر الجرائم الضريبية، ألا وهي جريمة الغش الجبائي، و رغم ارتفاع مبلغ هذه الغرامة إذا ما قورنت بالغرامة الثابتة إلا أن ذلك لا يعفيها من تطبيق مبدأ الجمع بين العقوبات مهما كانت طبيعتها، و بالرغم من قلة مبلغها في بعض الأحيان عندما تكون الغرامة الجبائية ثابتة فإن التطبيق لمبدأ الجمع بين العقوبات في المادة الضريبية يجعل مبلغ الغرامات الجبائية مرتفعا مقارنة بنظيرتها الجزائية، و على سبيل المثال تنص المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي :"- يعاقب على المشاركة في إعداد او استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير و بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن، بغرامة جبائية قدرها:

- 1000 د.ج، عن المخالفة الأولى المثبتة عليه؛
- 2000 د.ج، عن المخالفة الثانية؛
- 3000 د.ج، عن المخالفة الثالثة و هكذا دواليك بإضافة 1000 د.ج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب و إما بالتزامن..." .

من خلال ما سبق، نجد أن الغرامة الجبائية الثابتة منصوص عليها في القوانين الجبائية في المجال الضريبي بصفة لا يستهان بها إلى جانب الغرامة النسبية .

و هذه الغرامات الضريبية الثابتة و لو انها أقل ارتفاعا في مبلغها مقارنة مع الغرامة الجبائية النسبية، إلا أنها قد تصل إلى مبالغ مرتفعة بتطبيق مبدأ الجمع بين العقوبات في المادة الجبائية .

إذن قاعدة الجمع بين العقوبات المالية في المادة الجبائية، تعد مظهر ثان للصرامة التي يتمتع بها النظام القانوني الخاص بالغرامة الجبائية، فلقد نصت عدة مواد قانونية من القوانين الجبائية المتعددة

---

[1]- أنظر المادة 116 الفقرة الثانية من قانون الرسوم على رقم الأعمال، و أحكام المادة 117 من نفس القانون .

على تطبيق هذه القاعدة، نذكر منها على سبيل المثال :" المادة 133 و 134 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، و المادة 19 من قانون الطابع ".

اما فيما يخص قانون الإجراءات الجبائية، فالبرغم من أن هذا القانون إجرائي لا يتناول الأحكام الموضوعية الخاصة بالضرائب إلا بصفة استثنائية، لكن هذا لا يعني عدم ورود نص قانوني يحدد مبلغ الغرامة الجبائية في هذا القانون حيث نصت المادة 62 منه على تطبيق غرامة جبائية تتراوح بين 5000 د.ج إلى 50.000 د.ج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق القانونية أو اتلف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها .

الفرع الثالث : مضاعفة الغرامة الجبائية في حالة العود

نصت المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بخصوص مبدأ مضاعفة الغرامة الضريبية في ظرف العود على مايلي:" كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 د.ج إلى 30.000 د.ج .

تحدد هذه الغرامة بـ 50.000 د.ج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من جراء الرقابة .

في حالة إجراء معاينتين متتاليتين، يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث (3) مرات ...".[1]

أما فيما يخص قانون التسجيل، فلقد ضاعف مبلغ الغرامة الجبائية إلى أربع أضعاف من مبلغ الرسوم دون أن تقل عن مبلغ 5.000 د.ج، وذلك لما يتعلق الأمر بظرف العود بخصوص جريمة الغش و التملص الضريبي، و هذا ما نصت عليه المادة 2/120 من قانون التسجيل .[2]

و بالنسبة لقانون الطابع، فإنه ينص على تطبيق نفس هذا المبدأ الوارد في مختلف القوانين الجبائية مع العلم أنه في حالة جريمة الغش و التملص الضريبي يتم مضاعفة الغرامة إلى خمس مرات في حالة العود تطبيقا لنص المادة 35 من قانون الطابع .[3]

[1]- أنظر المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[2]- أنظر المادة 2/120 من قانون التسجيل .

[3]- أنظر المادة 35 من قانون الطابع .

و على هذا الأساس فإنه من الملاحظ أن تشديد مقدار الغرامة الجبائية في ظرف العود و مضاعفة مبلغ الغرامة إلى أكثر من الضعف، نصت عليه مختلف القوانين الجبائية بما في ذلك قانون الرسوم على رقم الأعمال في المادة 130 منه .[1]

الفرع الرابع : التقادم الضريبي : حيث تكون مدة التقادم في المادة الضريبية كقاعدة عامة أربع سنوات في مجال المخالفات الجبائية،[2] كما تمدد هذه المدة إلى سنتين في جرائم الغش الضريبي، لتصبح مدة التقادم ستة سنوات كاملة، و هذا بدون شك يعتبر وجه آخر من صرامة الأحكام المطبقة على الغرامة الجبائية .[3]

[1]- أنظر المادة 130 من قانون الرسوم على الأعمال

[2]- تنص المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية:" يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يأتي :

- تأسيس الضرائب و الرسوم ة تحصيلها .
- القيام بأعمال الرقابة .
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي ،كما تنص المادة 119 من نفس القانون:" يطبق التقادم المحدد بأربع(04) سنوات المنصوص عليها في المادة 118 أعلاه أيضا على الغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون التسجيل .

[3]- تنص الفقرة الاولى من المادة 326 لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على مايلي:"يمدد أجل التقادم المنصوص عليه أعلاه، بسنتين(02)، إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية ، برفع دعوى قضائية ضده، وانظر في هذا السياق فارس السبتي، المرجع السابق، من ص 254 إلى ص 256 .

المطلب الثاني : نوعية الجرائم الجزائية للغرامة المالية

تنقسم الجرائم الضريبية من حيث تكييفها الجزائي إلى ثلاث فئات "مخالفات، جنح، جنايات " و إن كانت القوانين الجبائية لم تحدد ذلك بدقة إلا أنه بالاعتماد على قانون العقوبات لاسيما مادته الخامسة[1] .

ولمعرفة ما إذا كانت الجريمة تعد جناية أو جنحة أو مخالفة في القوانين الجبائية يجب الرجوع إلى نوع العقوبة المقررة لها قانونا، فإذا كانت العقوبة مما نصت علية المادة 5 من قانون العقوبات القسم الاول فالجريمة جناية و القسم الثاني جنحة و القسم الثالث مخالفة .

إلا انه بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها لم تحدد بدقة هذا التصنيف بل أنها عمدت إلى تقرير العقوبات للأفعال التي تعد مجرمة ومن خلال هذه العقوبات يمكن الاعتماد في تصنيف الجرائم الضريبية [2]، لذا تم تقسيم هذا المبحث إلى :

تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، تناولنا في الفرع الأول على المخالفات الضريبية، و الفرع الثاني الجنح الضريبية، لنتعرض في الفرع الثالث للجناية الضريبية

---

[1]- المادة 05 من قانون العقوبات الجزائري معدلة بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 . (ج.ر84 ص،20) نصت على : "
العقوبات الأصلية في مادة الجنايات هي :
- الإعدام
- السجن المؤبد .
- السجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس(5) سنوات و عشرين (20) سنة .
العقوبات الأصلية في مادة الجنح هي :
- الحبس مدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات ما عدا الحالات التي يقرر فيها القانون حدودا أخرى .
- الغرامة التي تتجاوز 20.000 د.ج .
العقوبات الأصلية في مادة المخالفات هي :
- الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر،
- الغرامة من 2000 د.ج إلى 20.000 د.ج .

[2]- فارس السبتي ، المرجع السابق، ص 306 .

الفرع الأول : المخالفات الضريبية

" تعد مخالفة في نظر القانون العام الجريمة التي يعاقب عليها بالحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر و بغرامة من 2000 د.ج إلى 20.000 د.ج..." . [1]

إلا أن هذا التعريف لا ينطبق على المجال الجبائي إذ أن المشرع لم يؤكد الطابع المميز للمخالفات الضريبية في كافة القوانين الجبائية ، إذ أنه لم ينص فيها إطلاقا على عقوبة الحبس بل اكتفى بغرامات جبائية و التي تفوق الحد الأقصى المحدد بنص المادة 05 من قانون العقوبات، كما أنه نص على حالة تتعلق فيها العقوبة بغرامة جزائية .

ويمكن تصنيف المخالفة الضريبية بحسب الركن المادي لكل مخالفة وسنذكر منها على سبيل المثال :

أولا : مخالفة الاحتيال الضريبي

تتميز هذه المخالفة باللجوء إلى بعض الطرق الإحتيالية و التدليسية يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها و قد تعرضت لها المواد 114، 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المواد 523، 524، 526، 527، 528، من قانون الضرائب غبر المباشرة .

و تتكون المخالفة باكتمال أركانها وهما الركن المادي و الركن المعنوي :

1/- الركن المادي :

و تتمثل في الوسائل الإحتيالية التي يرتكبها الممول للتخلص من أداء ما يجب أداؤه قانونا من الضريبة أو الرسوم و أن هذا التخلص كان تحت تأثير الاحتيال و هذا بإخفاء مبالغ مالية تسري عليها الضريبة، و هذا و قد تم تبيان ذلك في المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

2/- الركن المعنوي :

تتحقق المخالفة من خلال توافر القصد العام بانصراف إرادة الجاني إلى تحقيق الوقائع المادية مع العلم بأركانها كما يتطلبها القانون من خلال عدم احترام و مراعاة النصوص التنظيمية و استعمال طرق تدليسية، بالإضافة إلى توافر نية خاصة الغرض من اللجوء إلى الطرق التدليسية و مخالفة النصوص التنظيمية هي الحصول على منافع مادية من خلال عدم دفع ما هو مستحق للدولة من ضرائب و رسوم للخزينة العمومية .[2]

---

[1]- أنظر المادة 5 من قانون العقوبات الجزائري .

[2] - فارس السبتي ، المرجع السابق، ص 63 و ص 64 .



و لقد حدد المشرع عقوبات متفاوتة من قانون لآخر حدد لها غرامات جبائية حسب كل حالة . [1]

ثانيا : مخالفة إساءة استعمال طابع أو دمغة سبق استعماله

لقد نصت المادة 18 من قانون الطابع : " تفرض غرامة تتراوح بين 500 و 5.000 د.ج :

1- على أن كل مخالفة لأحكام المادة 11 يرتكبها الخواص .

2- على كل عقد عرفي مخالف لأحكام المادتين 12و13 أعلاه ،

3- على مخالفة أحكام المادة 15 .

و في جميع الحالات المذكورة أعلاه، يقوم المخالفون، فضلا عن ذلك بدفع رسوم الطابع ".

و هي جريمة عمدية يتعين توافر القصد الجنائي فيها بشقيه العام و الخاص، وقد حددت المادتين 18و103 من قانون الطابع، عقوبة غرامة تتراوح بين 500د.ج إلى 5000د.ج.[2]

ثالثا : مخالفة الامتناع عن أداء الضريبة أو التأخر في أدائها

لقد تناول قانون الطابع في المادة 146 و قانون التسجيل المادة 99 و قد تم ذكر ذلك سابقا هذه المخالفة من خلال تقرير عقوبات مالية عن كل مخالفة ، فالمادة 146 من قانون الطابع نصت على :" مخالفة أحكام المادتين 144 و 145 فيما يتعلق بمادة الطابع وذلك عندما ينجر عنه عدم الدفع الكلي و الجزئي للرسوم المقررة .

و هذه المخالفة لا تتطلب توفر القصد الجنائي بل يكفي توافر الخطأ غير العمدي، و قد حدد القسم الرابع " العقوبات " و خاصة في المادة 90 من قانون الطابع ، أما المادة 19 من نفس القانون فإنها حددت عقوبات مالية كغرامات محددة بنسبة مئوية بحسب مدة التأخير تتراوح بين **10%** إلى **25%** من القيمة المحددة في الجداول الخاضعة للتصريح و الدفع في الأجل المحدد .[3]

---

[1]- انظر المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

[2]- انظر المادتين 18 و 103 من قانون الطابع ، فارس السبتي ، المرجع السابق، ص65 و ص66.

[3]- انظر إلى المواد19و90و 146 من قانون الطابع ، والمادة 99 من قانون التسجيل .

الفرع الثاني : الجنــح الضريبيــة

لقد تضمن التشريع الجبائي بمختلف قوانينه الجنح الضريبية و قد اتفقت أغلب النصوص على تعريف الجريمة الضريبية بأنها تقوم من خلال استعمال طرق احتيالية أو تدليسية للتملص من مجموع أو جزء من الوعاء الضريبي أو من تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة .

و من هذا التعريف يمكن استخلاص الركن المادي للجريمة و يتمثل في مخالفة الإلتزام الضريبي و ذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تنطوي على عدم الصدق و التدليس و قد تبين لنا بأن الركن المادي للجريمة من ثلاثة عناصر هي :

* استعمال طرق احتيالية .
* التملص من الضريبة و الرسوم
* العلاقة السببية بين استعمال الطرق الإحتيالية و التملص من أداء الضريبة .[1]

أولا : الركن المادي للجنحة الضريبية :

1/- استعمال الطرق الإحتيالية :

لم يعرف المشرع الطرق الإحتيالية و العلة أن كل تعريف لا يستطيع الإلمام بكل الطرق و الأساليب الإحتيالية و التدليسية، وعليه فالبرجوع إلى التشريع الجبائي نجد و أن جميع النصوص الضريبية قد نصت جميعها على العقوبة المتخذة جراء كل احتيال أو تدليس، فنجد مثلا قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قد حصرها في المادة 01/303 في أربع (04) حالات و هي :

أ- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر و غرامة مالية من 100.000 د.ج إلى 500.000 د.ج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000د.ج ولا تتجاوز 1.000.000 د.ج.

ب- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) و غرامة مالية من 500.000 د.ج إلى 2.000.000 د.ج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 د.ج، ولا يتجاوز 5.000.000 د.ج؛

---

[1]- فارس السبتي ، المرجع السابق، ص 73 .



ج- الحبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 د.ج إلى 5.000.000 د.ج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 د.ج، ولا يتجاوز 10.000.000 د.ج؛

د- الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر(10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 د.ج إلى 10.000.000د.ج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 د.ج.[1]

و قد تناولت المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة ثلاثة عشر (13) حالة و المادة 533 من نفس القانون ستة (06) حالات، و المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الاعمال ستة(06) حالات، والمادة 34 من قانون الطابع و 119 من قانون التسجيل حالة واحدة،[2] وكل النصوص أجمعت على استعمال صيغة على وجه الخصوص قبل ذكر الأعمال و الأفعال التي تعتبر طرقا احتيالية و تدليسية أو غشا وذلك حرصا منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر و إنما على سبيل المثال فحسب .

واتفقت كل القوانين الجبائية على اعتبار كطريقة احتيالية قيام المكلف بالضريبة بتدبير إعساره أو العمل بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها .

و بصفة عامة تتفق كل القوانين الجبائية على اعتبار الأعمال و الأفعال التالية طرقا احتيالية :

* الإغفال عن قصد تسجيل أو الامر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد المنصوص عليها بالمادتين 09 و10 قانون تجاري أو في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية التي أقفلت حالاتها.

* إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب و الرسوم المفروضة.

* تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها، وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

---

[1] - أنظر المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[2] - انظر المادة 530 و المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، و المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الاعمال والمادة 34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل.

* الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصايا .

* استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.

و الملاحظ في هذه الطرق أنها تنص على فكرة إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ مالية تسري عليها الضريبة قد يكون إخفاء نتيجة القيام بأفعال و أعمال معينة أو نتيجة الإمتناع عن القيام بأعمال و أفعال معينة تهدف كلها إلى التملص من دفع كل الضريبة و الرسوم المفروضة أو جزء منها . [1]

2/- التملص من الضريبة :

تتطلب الجريمة الضريبة لقيامها أن تؤدي استعمال الطرق الإحتيالية السالفة ذكرها إلى إحدى النتائج التالية :

أ- إما التملص من الكل أو من بعض وعاء الضريبة و ذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرارا غير صحيح .

ب- و إما التملص كليا أو جزئيا أو تصفية الضريبة و يقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول و الإنذارات و إرسالها للجهة المختصة لتحصيل الضريبة .

ج- وإما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها و يراد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها و التخفيف من عبء الالتزام .

و لا تشترط القوانين الجبائية لقيام الجريمة الضريبية أن تؤدي الطرق الإحتيالية فعلا إلى نتيجة معينة و هي التملص من دفع الضريبة بل أن المحاولة تكفي لقيامها .

و قد نصت المادة 30 من قانون العقوبات هي البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إلا إذا أوقف أو خاب أثرها لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها و من تكفي لوقوع الجريمة مباشرة إحدى طرق الاحتيال السالف ذكرها سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها.

---

[1]- فارس السبتي ، المرجع السابق، من ص 74 إلى 76 .

3/- العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الإحتيالية :

أنه يتطلب لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الإحتيالية التي استعملها الجاني أو إحدى هذه الطرق ومن ثمة تنعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته إدارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقا لما هو معمول به قانونا أو تقرير إعفاء بعض الفئات.[1]

ثانيا : الركن المعنوي للجريمة :

تتميز الجنحة الضريبة عن باقي الجنح بأنها عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي فلا جريمة إذا لم يثبت توافر الركن المعنوي و تطلب المشرع في هذه الجنح فضلا عن القصد العام توافر القصد الخاص في بعض الأفعال .

1/- القصد العام :

توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بعناصرها القانونية و هو مطلوب في جميع الجرائم العمدية على حد سواء بحيث يفترض في الجاني علمه بارتكاب أفعال احتيالية أو تدليسية أو غش تؤدي إلى التخلص أو التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة .
و هذا لا يعني أنه إذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافر لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الإحتيال و إيقاع الإدارة الجبائية في الغلط .

2/- القصد الخاص :

يتطلب القصد العام توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بأركانها في القانون، فلا يعتمد عيه للباعث على الجريمة وهو الإحساس أو المصلحة التي تدفع الجاني ارتكاب جريمته، فهو يتفاوت من جريمة لأخرى بحسب ظروف الجاني ولو كانت الجريمتان من نوع واحد .
فالقصد الخاص يختلف من جاني لآخر فقد تتجه إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية في حين تتجه إرادة الثاني لإلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط إلا أن الغاية واحدة هي حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها من الوعاء الضريبي ، وبالتالي فإن الباعث هو عنصر تقدير العقوبة تشديدا أو تخفيفا حسبما يقدره القانون استخلاصا من ظروف الدعوى

[1]- فارس السبتي ، المرجع السابق، ص 76، ص 77 .

و خاصة في شقها العمومي (الحبس، والغرامة الجزائية) فقط،[1] دون الشق الجبائي الذي لا تطبق عليه أحكام المادة 53 من قانون العقوبات .[2]

ثالثا : أنواع الجنح الضريبية وفقا للقوانين الجبائية و قانون العقوبات :

و عليه بعد ان تعرضنا بصفة إجمالية للجريمة الضريبية على أساس وصف الجنحة نتعرض في هذا الفرع إلى الجنح الضريبية بالاعتماد على الركن المادي لكل جنحة بقليل من التفصيل وفقا لما ورد في القوانين الجبائية .[3]

1/- جنحة الاحتيال الضريبي :

و لقد تم ذكر ذلك سابقا لمعظم الطرق التي يعتبرها المشرع احتيال ضريبي، و كذلك العقوبة المقررة المنصوصة عليها في جميع النصوص الجبائية التي أجمعت على العقوبة فنجد المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادتين 28 من قانون المالية لسنة 2003 و المادة 13من قانون المالية لسنة 2012 .[4]

2/- جنحة التزوير في إقرارات الضريبة :

و لقد تناولت هذه الجنحة المواد 117من قانون الرسوم على رقم الأعمال، و المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وقد ذكرت المادة 531 من قانون الضرائب غير المباشرة .[5]

---

[1]- فارس السبتي ، المرجع السابق، ص 77، ص 78 .

[2]- انظر المادة 53 من القانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر سنة 2006.

[3]- فارس السبتي ، المرجع السابق،ص78 .

[4]- نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :

- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر و غرامة مالية من 100.000 د.ج إلى 500.000 د.ج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000د.ج ولا تتجاوز 1.000.000 د.ج.

- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) و غرامة مالية من 500.000 د.ج إلى 2.000.000 د.ج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 د.ج، ولا يتجاوز 5.000.000 د.ج؛

- الحبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 د.ج إلى 5.000.000 د.ج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 د.ج، ولا يتجاوز 10.000.000 د.ج؛

- الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر(10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 د.ج إلى 10.000.000د.ج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 د.ج.[4]

5- انظر المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، و المادة 531 من قانون الضرائب غير المباشرة التي أحالتنا على المواد 209 و 210 من قانون العقوبات .

532 من قانون الضرائب غير المباشرة في الفرع السابع "قمع الغش" على " يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع او جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50.000 د.ج إلى 200.000 د.ج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط" [1].

3/- جنحة الإخلال بواجب تقديم الإقرار :

لقد تناولت المواد 533 من قانون الضرائب غير المباشرة في فقرتها الرابعة " القيام بأي وسيلة كانت لجعل الاعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم " و المادة 37 من قانون الطابع،[2] و المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، على رقم الأعمال اللذان ألزماها بحالة العود[3] ، و قد تم تفصيل ذلك سلفا.

4/- جنحة الإخلال بالسر المهني :

لقد نصت المادة 539 من قانون الضرائب غير المباشرة على سرية فرض الضريبة :" كل مخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المهني ترتكب من قبل أشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه بموجب تنظيم الضرائب أو الرسوم عند تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها أو في المنازعات التي يشاركونها فيها، يعاقب عنها بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات ". نجد أن المشرع قد شدد على سرية فرض الضريبة و أرفقها بالمادة 301 من قانون العقوبات التي نصت على :" يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر و بغرامة من 500 إلى 5.000 د.ج ...وجميع الأشخاص

[1]- غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذاكان هذا الأخير يتجاوز عشر(10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 د.ج أنظر المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة .

[2]- المادة 37 من قانون الرسوم على رقم الأعمال :" ...وفي حالة العود تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تنطق، فضلا عن ذلك بعقوبة حبس تتراوح من ستة أيام إلى ستة أشهر.".

[3]- المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال: " ...في حالة العود، يمكن للمحكمة أن تصدر حكما بعقوبة الحبس لمدة تتراوح بين ستة أيام و ستة أشهر ..." و قد أحلتنا في حالة الاعتراض إلى المادة 418 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966 و المتضمن قانون العقوبات وتنص على :"كل من قيد اسمه دون حق في جدول أعضاء جمعية عمومية للعمال سواء تحت اسم مزور أو تحت صفة مزورة أو بناء على إخفاء عدم أهلية منصوص عليها في القانون أو عن طريق إقرارات كاذبة أو شهادات مزورة أو أية وسيلة أخرى أو شرع في ذلك و هو يعلم أنه لا تتوافر فيه الشروط المحددة لهذا الغرض يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات و بغرامة من 500 إلى 5.000 دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين " و قد ألغيت و عوضت بالأمر رقم 75-47 المؤرخ في 17 يونيو 1975،(ج.ر 53 ص 758).

المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدللا بها إليهم و أفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشائها و يصرح لهم بذلك...". [1] .

الفرع الثالث : الجنايات الضريبية :

لقد تناولت المادة 303 و المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال،[2] أفعالا في حالة ارتكابها من طرف المكلفين بالضريبة، و ينجم عنها مساس بالإقتصاد الوطني تخضع لأحكام المادة 418 من قانون العقوبات، وأنه بموجب تعديل قانون المالية اسنة 2002 رقم 01-21 بتاريخ 2001/12/22 والذي بموجبه استحدث قانون الإجراءات الجبائية .

إلا انه بالرغم من هذه التعديلات اللاحقة على قانون العقوبات بموجب القانون رقم 01-09 بتاريخ 2001/07/27 الذي ألغيت بموجبه المادة 418 قانون العقوبات، وعوضت بالأمر رقم 75-47 المؤرخ في 17 يونيو 1975،(ج.ر 53،ص758) و حررت كما يلي:" يعد مرتكبا لجريمة التخريب الإقتصادي و يعاقب بالسجن المؤقت من عشر إلى عشرين سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمدا شغبا من شأنه، أن يعرقل الأجهزة الأساسية للإقتصاد الوطني، أو يخفض من قدرة إنتاج الوسائل الإقتصادية".[3]و لهذا سنتعرض لهذه الجناية و فقا للمواد السالفة الذكر .

أولا : جناية المساس بحسن سير الاقتصاد الوطني :

تعد جريمة فيها مساس بالإقتصاد الوطني كل عمل أو امتناع عن عمل يقع بمخالفة النصوص القانونية المتعلقة بالتشريع الجبائي و هذا فيما يتعلق بتحصيل الضرائب و هو تجريم الهدف منه :

- حماية الاقتصاد الوطني .
- المحافظة على أموال الدولة من العبث و الاختلاس .
- تضمن حسن سير الإدارة و المنشآت و المؤسسات العامة من خلال تمويلها من القطاع الجبائي .

وبالرجوع إلى أحكام المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة ' انه في حالة اعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة تطبق أحكام المادة 418 من قانون العقوبات و قد نصت على عقوبة السجن من

[1]- أنظر المادة 539 من قانون الضرائب غير المباشرة .

[2]- أنظر المادة 303، و المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

[3]- المادة 418 قانون العقوبات، ألغيت وعوضت بالأمر رقم 75-47 المؤرخ في 17 يونيو 1975،(ج.ر 53،ص758).

10 إلى 20 سنة و إذا كان مرتكب الجريمة موظفا أو من الأشخاص المنصوص عليه بالمادة 119 من قانون العقوبات تكون العقوبة الإعدام .[1]

ثانيا : جناية التهرب الضريبي

لقد تضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 جناية التهرب أو التملص الضريبي أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا .

و عليه يمكن استخلاص الركن المادي للجريمة لأنه يتمثل في مخالفة الالتزام الضريبي و ذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تنطوي على عدم الصدق أو التدليس ، و يتكون الركن المادي من ثلاثة عناصر هي :

1- استعمال طرق احتيالية : فلم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية و العلة أن كل تعريف لا يستطيع الإلمام بكل الطرق و الأساليب الإحتيالية و التدليسية، و عليه فبالرجوع إلى التشريع الجبائي نجد و أن نص المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة تناولت ثلاث عشر(13) حالة و المادة 533 من نفس القانون ست (06) حالات، و كل النصوص أجمعت على استعمال صيغة على وجه الخصوص قبل ذكر الأعمال و الأفعال التي تعتبر طرقا احتيالية و تدليسية أو غشا .

2- التملص من الضريبة أو الرسوم أو أي حق ضريبي : سواء كان التملص من الكل أو من بعض وعاء الضريبة و ذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة، إما التملص كليا أو جزئيا أو تصفية الضريبة، وإما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها و يراد بها إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها و التخفيف من عبء الالتزام .

3- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية و التملص من أداء الضريبة : على انه لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية التي استعملها الجاني أو إحدى هذه الطرق ومن ثمة تنعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته إدارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقا لما هو معمول به قانونا أو في تقرير إعفاء بعض الفئات، والعقوبة هي :

[1]- فارس السبتي ، المرجع السابق، ص 100، ص 101 .

- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات و بغرامة مالية من 300.000 د.ج إلى 1.000.000.0 د.ج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000.00 د.ج و لا يتجاوز 3.000.000 د.ج .

- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة و بغرامة مالية من 1.000.000 د.ج إلى 3.000.000 د.ج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 د.ج .[1]

المطلب الثالث

سلطة القاضي الجزائي إزاء الغرامة الضريبية

نصت معظم القوانين الجبائية على محدودية سلطة القاضي الجزائي التقديرية إزاء الغرامة الجبائية، حيث نصت المادة 303 الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، على تقييد سلطة القاضي في إعمال سلطته التقديرية من أجل تخفيف الغرامة الجبائية، حيث جاء فيها : "...لا تطبق بأي حال من الأحوال ، أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المنصوص عليها في المادة الجبائية ..." .

أما فيما يخص الإعفاء من الغرامة فإن الأمر يعود للإدارة الجبائية وحدها طبقا لقانون الإجراءات الجبائية،[2] حيث لا يملك القاضي أي سلطة تقديرية في الإعفاء من مبلغ الغرامة الضريبية .

كما نص كذلك، قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 584 منه، على مبدأ عدم جواز التخفيف من مبلغ الغرامة الجبائية بإعمال نص المادة 53 من قانون العقوبات، و هذا التقيد لا يخص إلا القضاة، حيث نصت المادة 540 من نفس القانون على جواز قيام الإدارة الجبائية بإسقاط كل هذه الغرامة أو جزء منها بصورة استثنائية عن طريق الطعن الولائي .[3]

---

[1]- فارس السبتي ، المرجع السابق، من ص 102، إلى ص 107 .

[2]- يمكن لإدارة الضرائب أن تلغي الغرامة الجبائية المسلطة على بعض الأشخاص بسبب حالتهم المالية المعسرة التي جعلتهم غير قادرين على التخلص من دينهم الجبائي، وذلك بموجب طلب يقدم إلى اللجنة الضريبية الولائية للطعن طبقا لنصوص قانون الإجراءات الجبائية .انظر مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير، جامعة الجزائر1،كلية الحقوق، تاريخ المناقشة 2011/11/08، ص111و ص 112.

[3]- تنص المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة على مايلي: "... ويجوز بصورة استثنائية أن تسقط كل الغرامة أو جزء منها ولائيا من قبل الإدارة .

و بالإضافة إلى تقييد سلطة القاضي الجزائي إزاء الغرامة الضريبية، نجد أن هناك تقييد آخر لهذه السلطة فيما يخص تغليط العقاب المالي في حالة توفر ظرف العود .

حيث نصت المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة على كيفية تغليط العقوبة الجبائية، فلم تترك لهذا الاخير مجال لإعمال سلطته التقديرية في تشديد الغرامة .[1]

أما بالنسبة لقانون الرسوم على الأعمال، فلقد تضمن نفس القواعد و الأحكام التي جاءت بها مختلف القوانين الجبائية سواء من حيث تقييد سلطة القاضي هي تخفيف الغرامة أو تغليظها في حالة توفر ظرف مشدد كالعود أو وجود ظرف مخفف للعقاب، و هذا ما نصت عليه المادة 132 من قانون الرسوم على رقم الاعمال على سبيل المثال، حيث جاء فيها ما يلي:" لا تطبق، في أي حال من الأحوال، أحكام المادة 53 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966، و المتضمن قانون العقوبات، على العقوبات المنصوص عليها في المجال الجبائي .

و يمكن تطبيقها على العقوبات الجزائية، باستثناء العقوبات المنصوص عليها في الفقرة الخامسة من المادة 130 و في المادة 134 من هذا القانون، كما تضمن قانون الطابع و قانون التسجيل نفس هذه المبادئ السالفة الذكر .

من خلال ما سبق بشأن تقييد سلطة القاضي الجزائي إزاء الغرامة الجبائية، فإن الأمر الملاحظ هو أن السلطة التقديرية إزاء الغرامة الجبائية مقيدة تماما لما يتعلق الأمر بتخفيض الغرامة أو الإعفاء منها، خلافا لما هو معمول به في القواعد العامة.[2]

---

[1]- تنص المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة على مايلي:" إن العود المحدد في المادة 547 أدناه، تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة الغرامات الجبائية و الجزافية المقررة بالنسبة للمخالفة الأولى...غير أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي دائما ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5.000 د.ج ..." .

[2]- تناولت المواد التالية: من المادة 52 إلى المادة 53 مكرر 8 من قانون العقوبات، سلطة القاضي في الإعفاء من الغرامة أو التخفيف في مبلغها، و مايلاحظ أنه هناك ليس في مصطلح تخفيف الغرامة، لان المقصود به حسب هذه النصوص المشار إليها يحتمل معنيان الأول هو تخفيف عقوبة الغرامة في حدود الحد الأدنى و الحد الأقصى، و المعنى الثاني للتخفيف هو النزول عن الحد الأدنى المقرر للعقوبة من قبل المشرع، وهذا المعنى الأخير هو الذي خلص له الاجتهاد القضائي .

كما أن القوانين الجبائية الضريبية نصت في أحوال عديدة على الغرامة الجبائية الثابتة ذات الحد الأقصى و الحد الأدنى، بحيث ينتج إشكال كبير فيما يخص السلطة المختصة بنظر الغرامة و توقيعها ؟ن و على العموم تضمنت مختلف القوانين الجبائية عدة مواد تنص على تطبيق غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين حد أدنى و حد أقصى، مما يجعلنا نتساءل عن مدى إمكانية إعمال القاضي لسلطته التقديرية في تحديد مبلغ الغرامة إذا كان النزاع مطروحا عليه في المجال الجزائي .

و عليه فإن من الأمور الممكن استخلاصها هي أن اختصاص القاضي الجزائي بالفصل في مسائل الغرامة الجبائية أوجبها القانون الضريبي في حالة الإدانة، ومن ثم فمن صلاحيته الكاملة تقدير الغرامة الجبائية بإعمال سلطته في حالة عرض الخصومة الجزائية عليه متى قرر المشرع حد أدنى و حدا أقصى لهذه الغرامة .[1]

[1]– إن مسألة اختصاص القاضي الجزائي في الحكم بمبلغ الغرامة الجبائية في المادة الضريبية، غير محدد بدقة حسب القوانين الجبائية بالنسبة للمخالفات التي لا تتضمن متابعات جزائية لإتمام أية عقوبة جزائية خالصة، على غرار جريمة الغش الجبائي التي يجب على القاضي الجزائي الحكم بمبلغ الغرامة الجبائية، و هذا الأمر يولد مشاكل عملية بالنسبة لإدارة الضرائب، خاصة إذا كان مبلغ الغرامة محدد حسب فترة تأخر تسديد الغرامة، مما يعني أن القاضي ليس بإمكانه متابعة الوضع، و ينتج عن ذلك حكم قضائي متضمن غرامات جبائية غير مطابقة لما يجب أداؤه قانونا. انظر فارس السبتي، المرجع السابق، ص 332 .

المبحث الثالث

تقييم النظام القانوني للغرامة المالية

يعتبر النظام القانوني الذي يحكم الغرامة المالية نظاما متميزا، خاصة من حيث قواعده الصارمة في تسليط العقاب المالي، حيث تضمن هذا الاخير أحكاما رئيسية من شأنها تشديد الغرامة الجبائية هذا من جهة، و من جهة أخرى لم تسمح هذه الأحكام للقاضي بإعمال سلطته التقديرية المعروفة في القواعد العامة طبقا لقانون العقوبات سواء من ناحية تخفيف مبلغ الغرامة حسب المادة 53 من قانون العقوبات و مابعدها أو الإعفاء منها بصفة كلية .

و تزداد ميزة الصرامة اللصيقة بالغرامة الجبائية بروزا لما يتعلق الأمر بجرائم خطيرة، لكن مسألة تقييم مدى ضرورة الإبقاء على هذه الاحكام المتميزة من عدمها يتطلب مبدأيا البحث عن الآثار السلبية وانعكاساتها و مقارنتها بالآثار الإيجابية التي تتركها هذه الأحكام في الواقع العملي.

حيث أن السؤال الذي يطرح نفسه بحدة هو هل الآثار السلبية الناتجة عن صرامة النظام القانوني للغرامة الجبائية المطبق حسب التشريع الجزائري، تحتم التخلي على بعض هذه الأحكام الصارمة أم أن هذه الأحكام تحقق آثارا إيجابية إلى درجة أنها تغطي بعض هذه العيوب الناتجة عنها مما يتعين الإبقاء عليها؟.

المطلب الأول

الآثار السلبية للنظام القانوني الخاص بالغرامة المالية

إن الأحكام القانونية التي تحكم الغرامة الضريبية تنجم عنها آثار سلبية تلحق بالأشخاص القانونيين سواء أكان الشخص معنوي أو طبيعي جراء الصرامة الكبيرة التي تأخذ بها أغلب التشريعات الجبائية في معاقبة الأشخاص المخالفين، حيث تصبح الغرامة الضريبية مرتفعة المبلغ فلما يتحمل عبؤها الأشخاص مما ينتج عنه في غالب الأحيان استحالة تحصيل مبلغها، و هذا يضعف بدون شك القيمة العقابية لهذه الأخيرة .

إن أحكام الغرامة الضريبية حسب التشريع الجبائي تتميز بخصوصية كبيرة، و هذه الأحكام تجعل مبلغ الغرامة الضريبية مرتفعا، مما ينجم عنه بالضرورة آثار جد سلبية تلحق بالأشخاص الطبيعية و

المعنوية، تتمثل أولا في تأثير مبلغ الغرامة على الأشخاص من الناحية المالية على وجه الخصوص، و ثانيا في عدم قدرة تحصيل هذه الغرامة.

الفرع الأول : تأثير مبلغ الغرامة الضريبية على الأشخاص

يؤثر مبلغ الغرامة الجبائية المرتفع المفروض بمقتضى القوانين الجبائية المختلفة بصفة كبيرة على الأشخاص سواء أكان الشخص طبيعيا أو معنويا، خاصة إذا تعلق الأمر بجرائم الغش و التهرب الضريبي، أين عمد المشرع على تغليظ مبلغ هذه الغرامة، بالخصوص في حالة توفر ظرف العود، حيث يعتبر هذا جانبا سلبيا إلى حد ما .

و هذا الجانب السلبي يظهر من نواح متعددة، كازدياد الخطر الجبائي، مما يؤثر على النشاط العادي للأشخاص و بالخصوص المؤسسات، بحيث ينقص من مردوديتهم المالية و يؤثر على حالتهم المالية، حيث ينعكس ذلك على هيكلهم المالي، و يسبب في توقف نشاطهم العادي .[1]

و فضلا عن ذلك، ينتج عن صرامة أحكام الغرامة الضريبية من حيث ارتفاع مبلغها عدم قدرة الشخص على التخلص من عبء هذه الغرامة، مما يؤدي إلى نشوء أزمة مالية مستعصية .

و لذلك قام المشرع بإنشاء لجان ضريبية تختص بمساعدة هؤلاء الأشخاص المخالفين للتشريع الجبائي الذين تعرضوا لهذه العقوبات الجبائية، و لقد سميت هذه اللجان حسب قانون الإجراءات الجبائية الجزائري باللجان الولائية، و التي خولها القانون الجبائي بناء على طلبات الأشخاص المتعرضين للغرامة الجبائية و المتواجدون في حالة عوز و عسر مالي، و لم يتمكنوا من التخلص من عبء هذه الغرامات، أن تخفض أو تلغى كليا هذه الغرامات الجبائية بشروط محددة في القانون .[2]

من خلال ما سبق يمكن القول أن النظام القانوني الخاص بالغرامة الجبائية فيه الجانب الصارم الذي يقع على الشخص، و ينتج عنه عدم تمكن هذا الأخير من التحرر من ذلك الدين الضريبي، خاصة عندما يكون في حالة عوز أو ضيق مالي .

كما تسبب الغرامة الجبائية الصارمة إرهاقا ماليا يزيد من نسبة الخطر الجبائي على نشاط الأشخاص، فقد يحتم على هؤلاء الأشخاص إيقاف نشاطهم بسبب العجز المالي.[3]

---

[1]- ناصر دادي عدون، و الأستاذ يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المحمدية ،الجزائر، سنة 2008 ، ص 235 .

[2]- أنظر المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية .

[3]-ناصر دادي عدون، و الأستاذ يوسف مام، نفس المرجع، ص 235.



مما جعل المشرع يضع مخرجا قانونيا لهؤلاء الأشخاص، هو تقديم طلب استعطافي إلى الإدارة الجبائية من أجل التخفيض الكلي أو الجزئي لهذه الغرامات الجبائية أو تقديم طلب التخفيض المشروط متى توفرت شروطه القانونية كما سبق بيانه، غير أن الأمر الجدير بالذكر هو عدم قدرة اللجان المختصة بالنظر في الطلبات الاستعطافية في السابق من التخلص من الآثار السلبية، التي تركتها الأحكام الصارمة للغرامة الجبائية، و هذا ما يجعل المشرع يتدخل من حين إلى آخر لإيجاد مخرج قانوني لهؤلاء الأشخاص عن طريق الإصلاحات الجبائية بمقتضى قانون المالية .

وهذا ما يحدث فعلا حيث تم إعطاء فرصة بموجب أحكام استثنائية للمكلفين بالضريبة الذين تعرضوا إلى الغرامات الجبائية و العقوبات الجبائية من أن يستفيدوا من الإعفاء الكلي أو الجزئي لمبلغ الغرامة الجبائية بالنسبة لديونهم المتأخرة، إذا ما أبدوا استعدادا لتسوية وضعيتهم الجبائية، و قدموا طلبا في الآجال المحددة قانونا إلى السلطة الإدارية الجبائية، التي تمنح التخفيض إذا توفرت الشروط القانونية المنصوص عليها في هذه الأحكام القانونية و التنظيمية [1].

الفرع الثاني: عدم تمكن الإدارة الجبائية من تحصيل مبلغ الغرامة الجبائية

إن جسامة مبالغ الغرامة الجبائية و عدم قدرة الأشخاص من تحمل نتائجها، يجعل إمكانية تحصيل هذه المبالغ أمرا ضعيفا، بحيث لا تفلح أية طريقة لتحصيل الغرامة بصفة كلية و لو كانت الطريق الجنائي التي تسمى بالإكراه البدني، مادام وضعية الشخص المالية لا تسمح بتحصيل مبلغ الغرامة، خاصة إذا كان الشخص لا يملك أموالا يمكن التنفيذ عليها، و هذا الوضع يسبب عبئا إضافيا كبيرا على الإدارة الجبائية بسبب تنوع مهماتها .

و بالخصوص قابض الضرائب، الذي تلقى عليه مسؤولية تحصيل الغرامة الجبائية بالدرجة الأولى كما أن مثرة الغرامات غير المحصلة، خاصة إذا كانت كبيرة المبلغ تصعب من مهمة الإدارة الجبائية و أعوان المتابعة الذين يعملون تحت سلطة قايض الضرائب المختص محليا، و هذا الوضع ينقص من مردودية أعوان الإدارة الجبائية في تحصيل الضرائب بصفة عامة هذا من جهة، و من جهة أخرى عدم تحصيل الغرامة الجبائية، خاصة إذا كانت صارمة في مبلغها، يؤدي إلى نقص قيمتها العقابية، فلا فائدة من تسليط عقوبة لا تنفذ في حق أصحابها و لا تجلب لإدارة الضرائب سوى المشقة الزائدة .

---

[1] – انظر فارس السبتي، المرجع السابق، ص 368.



ضف إلى ذلك الأثر السيء الذي تحدثه في وسط المكلفين بالضريبة، فتنتشر بسبب ذلك دائرة المخالفات بسبب ضعف عملية التحصيل و نقص ناجعتها، بحيث يصبح قابض الضرائب في وضعية صعبة لأنه هو المسؤول الأول عن تحصيل الغرامة الجبائية.[1]

من خلال ما سبق، يمكن القول إن الغرامة الجبائية قد لا تستطيع الإدارة الجبائية تحصيل مبلغها سواء لعدم وجود مال للشخص المخالف أو لتوفر ظرف ’خر قانوني كعدم وجود الشخص رغم البحث عنه أو وفاته دون أن يترك أموالا ينفذ عليها، و هذا يعد من الآثار السلبية لأحكام الغرامة الجبائية بشكل عام و المظهر البارز لهذه العقوبة .

المطلب الثاني

الآثار الإيجابية للنظام القانوني الخاص بالغرامة المالية

إن الآثار الإيجابية الأولى التي تهدف الأحكام المميزة للغرامة الجبائية إلى تحقيقها تتمثل بالدرجة الأولى في دعم مكافحة الجرائم الجبائية، لتحقيق أكبر قدر ممكن من القمع لردع الجناة، كما تسعى هذه الأحكام المتميزة إلى المساهمة بشكل كبير في تمويل الخزينة العامة .

الفرع الأول : دعم مكافحة الجرائم الجبائية

هي الجرائم الضريبية و التي تنص عليها القوانين الضريبية المختلفة المتمثلة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل و قانون الطابع، و كذلك قانون الإجراءات الجبائية الذي يتضمن بعض النصوص المتعلقة بالجريمة الضريبية .

و تعد جريمة الغش و التملص الضريبي أخطر الجرائم الضريبية و أكثرها انتشارا، بحيث تولي لها القوانين الجبائية أهمية كبيرة، حيث تعمل السياسة العقابية الجنائية الحديثة على قمع مثل هذه الجرائم، بحيث تسعى لمكافحتها و قمعها بوسائل شتى أهمها العقاب المالي.

ويرجع السبب في ذلك إلى أن الجرائم الجبائية تعد جرائم اقتصادية تنخر الاقتصاد الوطني، و تشكل خطورة بالغة الأهمية على المصالح الحيوية للدولة .

[1]– المديرية العامة للضرائب، الملتقى الجهوي الخاص بالتحصيل الجبري، من 25 إلى 27 ديسمبر 2005، ورقلة من ص01 إلى ص 04، و ص 20 و ص 21 .

و لعل الميزة التي تجتمع فيها كافة الجرائم الإقتصادية بما فيها الجرائم الجبائية، هي الدافع الأساسي المؤدي إلى ارتكاب الجريمة من قبل الأشخاص، ألا و هو دافع الحصول على أموال و كسب الثروة بطرق غير مشروعة مجرمة قانونيا، كما تمس هذه الجرائم بشتى أنواعها الاقتصاد الوطني و خزينة الدولة بحيث تعيق إنفاقها العام، لذلك تعد العقوبات المالية و بنظامها القانوني الصارم، سلاحا قويا في وجه هؤلاء المخالفين للتشريع الجبائي، فهي أفضل العقوبات المساهمة في مكافحة مثل هذه الجرائم المالية ذات الطابع الجبائي، حيث تحقق هذه الأخيرة الجانب الردعي المرجو من العقوبة،[1] و قد تم تبيان ذلك قبل هذا في مشروعية الغرامة المالية كعقوبة " ضابط الردع " .

الفرع الثاني : دور أحكام الغرامة الضريبية في تمويل الخزينة العمومية

لا شك أن الجباية تعد من أهم الموارد الأساسية للخزينة العامة، خاصة بالنسبة للدول التي لا تملك ثروات طبيعية هامة، بحيث لا يبقى أمامها سوى إحداث الضرائب من أجل تغطية إنفاقها العام.

غير أن تحسين التحصيل الضريبي من أجل ضمان المحافظة على التمويل المالي المستمر و المستقر للخزينة العامة للدولة، يتطلب وضع نظام جبائي فعال يحارب كافة أنواع التهرب و الغش الجبائي، و لن يأتي ذلك إلا بوضع عقوبات جبائية صارمة ضد كل من يرتكب جريمة الغش أو يخالف النصوص القانونية الجبائية .[2]

و بالتالي تعتبر أحكام الغرامة الجبائية الصارمة من الاحكام التي تساهم في تمويل الخزينة العامة، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، فمن ناحية المساهمة المباشرة، فهي تتمثل في زيادة الموارد المالية للخزينة العامة من خلال تحصيل الغرامات الجبائية المختلفة، خاصة تلك التي تتميز بارتفاع مبلغها .

أما بالنسبة للمساهمة غير المباشرة في تمويل الخزينة العمومية بواسطة أحكام الغرامة الجبائية، فهي تتمثل في إرساء نظام جبائي فعال يقضي على كل محاولات الغش و التملص الضريبي، و ردع كافة المخالفات الجبائية التي تنقص أو تهدد الموارد المالية للخزينة العامة للدولة، كما ينبغي التذكير بدور أحكام المصالحة في تمويل الخزانة العامة .[3]

---

[1]- المديرية العامة للضرائب، الملتقى الجهوي الخاص بالتحصيل الجبري، مرجع سابق، ص 45.

[2]- المرجع نفسه، ص 45 .

[3]- المديرية العامة للضرائب، الملتقى الجهوي الخاص بالتحصيل الجبري، مرجع سابق، ص 45

الفرع الثالث : تحقيق العدالة و المساواة بتطبيق أحكام الغرامة الضريبية

كما جاء في نص القانون رقم 16-01 المؤرخ في 27 جمادى الأول عام 1437 الموافق 07 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري من المادة 78 منه:" كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة.

و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية .

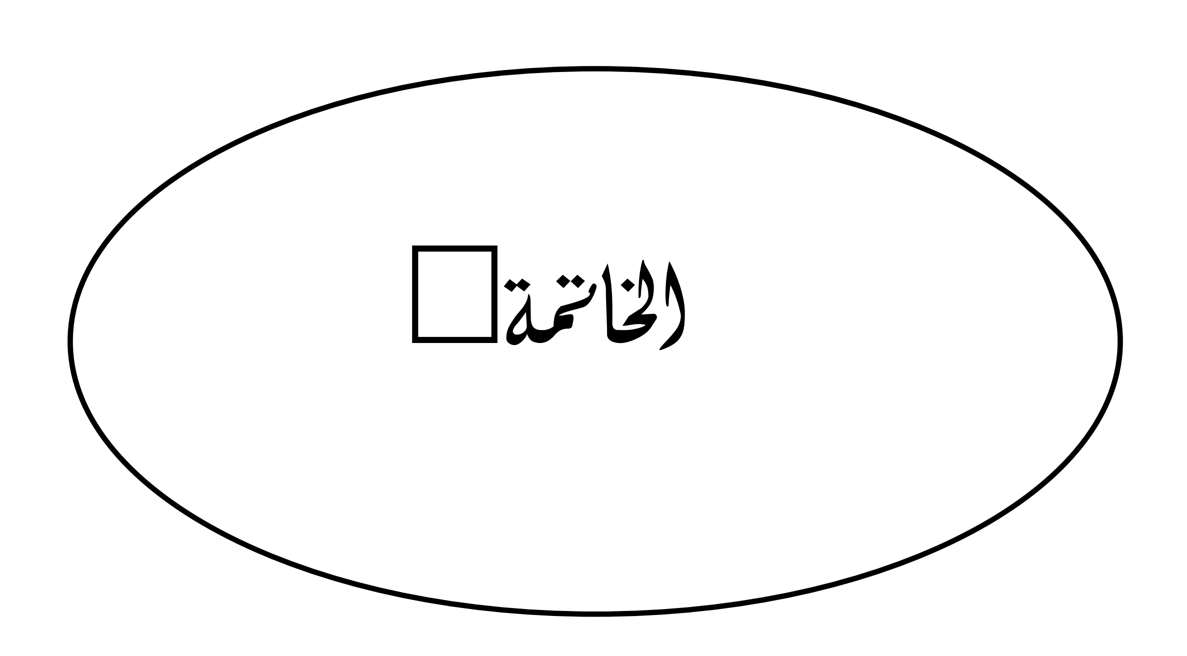
لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون ..."

لذلك فإن المعايير الجامدة العتمد عليها في احتساب الغرامة و المتمثلة في عدم منح القاضي الجزائي أية سلطة تقديرية في تحديد الغرامة الجبائية بوجه عام، و منعه من التخفيض أو إعفاء من دفع مبلغ الغرامة، يجعل هذه الأحكام محققة للعدالة و المساواة بين كافة الأشخاص، بحيث لا تفرض الغرامة إلا بصفة متساوية على كل الأشخاص الذين يرتكبون نفس المخالفات الجبائية دون أي تمييز آخر سوى قيمة الحقوق و الرسوم المتغاض عنها أو قيمة البضاعة محل الغش .

و هذا الأمر يسمح بتحقيق العدل و الإنصاف، كون الغرامة الجبائية عقوبة تتناسب مع حجم الغش الذي ارتكبه الشخص، طبقا للمعيار التفريد التشريعي الذي يعتبره بعض الفقهاء أمرا مرغوبا فيه، لأنه يسهل من مهمة القاضي .[1]

[1] - المديرية العامة للضرائب، الملتقى الجهوي الخاص بالتحصيل الجبري، مرجع سابق، ص48.




الخاتمة

الخـاتمـة

بعد الانتهاء من دراسة الغرامة المالية في المادة الجبائية دراسة تأصيلية تحليلية، تبقى من المواضيع المهمة و الشائكة، التي مازالت تطرح نقاشا على المستوى الفقهي و القضائي خاصة حول مسألة طبيعتها القانونية ما إذا كانت اقتطاع نقدي لصالح الدولة أم هي إلزامية إلى حد أن الفرد مجبر على دفعها، أم هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة ، أم هي قسط التأمين، أو هي عقوبة جزائية أو مدنية أو مزيجا بينهما، أم هي عقوبة ذات طابع خاص، أم أنها عبارة عن جزاء إداري محض .

و يعتبر نظام الغرامة المالية أحد المقومات الأساسية للسياسة المالية في الدولة المعاصرة و هو عبارة عن مجموعة من التشريعات و القوانين الجبائية، التي تختص بالقواعد و الاجراءات التي تحكم نظام فرض و ربط و تحصيل الضرائب، إضافة إلى اللوائح التنفيذية التي تحرص على تنفيذ و مراقبة هذه الاجراءات متمثلة في الإدارة الجبائية، و تهدف في مجملها إلى تحقيق أهداف السياسة المالية من خلال سياستها الضريبية التي تمكنها من التدخل لتوجيه النشاط الإقتصادي.

لكن الشيء الذي خلصت إليه من خلال هذه الدراسة هو أن هذه الصرامة، تعرف قيمتها في أحكام و قواعد التشريع الجبائي، خاصة لما يتعلق الأمر بجرائم الغش و التهرب الضريبي .

و حسن ما فعل المشرع في تشديد مقدار الغرامة المالية ، لما تسببه هذه الجرائم من مساس فادح بالاقتصاد الوطني و أمن الدولة و خزينتها العمومية .

إن إلزامية فرض الضريبة و تعددها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج بعض الأساليب المشروعة و غير المشروعة للتهرب من دفعها، و لذلك تسعى الدولة جاهدة و بكل الطرق الممكنة للتخفيف من حدة الظاهرة .

ومن هذه النقطة يتبن أن النظام القانوني للغرامة المالية، يمتاز بطابعه الصارم كأصل عام و يتضح خاصة ذلك في مبدأ عدم التخفيف القضائي للغرامة الجبائية أو الاعفاء منها أو وقف تنفيذها، لهذا يمكن رد السلبيات التي تلحق بالغرامة المالية إلى الأسباب الآتية:

1 – مسألة تعريف الغرامة المالية مازالت لم تلق الإجماع الفقهي، و بالتالي فتحديد تعريف لها يتطلب حل الخلاف الفقهي و استقراره على فكرة معينة، مما يسمح للقضاء بوضع قاعدة عامة في المسائل التي تطرح عليه في هذا الموضوع بواسطة الاجتهاد القضائي .

2 – أما فيما يخص النظام القانوني للغرامة الجبائية، فإنه يتضح لنا أنه يتبنى لبعض القواعد العامة المتفق عليها في الفقه الجنائي، كمبدأ شرعية العقوبة و احترام حقوق الدفاع في توقيعها، إلا أنه يمتاز بخصوصية كبيرة من ناحية أخرى، لأن القواعد التي يطبقها تخرج عن كثير من القواعد العامة المعروفة في الفقه الجنائي، و التي تطبق على العقوبة الجزائية .

3 – كما أننا نلاحظ أن هناك خلطا و تنوعا في التسميات على المستوى التشريعي، حيث تم تسمية الغرامة الجمركية كذلك بالغرامة الجبائية، و أحيانا أخرى سميت الغرامة الجمركية بالغرامة الضريبية .

4 – كما أن القوانين الجبائية نصت في أحوال عديدة على الغرامة الجبائية الثابتة ذات الحد الأقصى و الحد الأدنى، بحيث ينتج إشكال كبير فيما يخص السلطة المختصة بنظر الغرامة و توقيعها، فهل هنا يسترجع القاضي الجزائي سلطته التقديرية في تحديد مبلغ الغرامة أم أن هذه السلطة التقديرية متروكة لإدارة الضرائب ؟ و بالتالي من يملك السلطة التقديرية في تحديد مبلغ الغرامة ذات الحدين، كما هو الشأن بالنسبة لجريمة عرقلة مهام أعوان الضرائب في إثبات و معاينة المخالفات الضريبية ، حيث نصت **المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة** على منح سلطة تقديرية في تحديد مقدار الغرامة الجبائية ضمن الحدين الأدنى و الأقصى .

وهنا نجد أن مجال تطبيق الغرامة الجبائية واسع كما أشرنا ذلك في السابق، فهي تفرض في المجال الإداري و كذلك في المجال الجزائي ، كما أن الفقه و القضاء قد اختلفوا في مسألة طبيعتها القانونية، بحيث من قال بطبيعتها الإدارية كظاهرة الحد من العقاب تفرض للسلطة الإدارية بتوقيع العقوبات المالية دون اللجوء إلى القضاء .

5 – نجد أيضا أن القاضي الجزائي لا يملك أية سلطة تقديرية إزاء الغرامة الجبائية، سواء بالنسبة لطريقة تحديد مبلغها، كونها تخضع لقواعد جامدة تحدد سلفا كيفية تقدير مبلغ الغرامة بصفة كليا بحيث لا يملك القاضي إلا تطبيقها.

6 – كثرة الإحالات المعتمدة نتيجة تعدد القوانين الجبائية، و التي تحيلنا في بعض الأحيان إلى مواد ملغاة، خاصة و إن التشريع الجبائي الجزائري معروف بتغيره بصفة جد سريعة و عدم استقراره .

وبناء على ما تقدم فإنه يمكن لتشييد النظام القانوني للغرامة المالية اقتراح التوصيات الآتية:

1 – اجماع الفقه على تحديد مفهوم واحد للغرامة المالية، و حل هذا الخلاف واستقراره على نقطة واحدة من اجل أن يسمح للقضاء بوضع قاعدة عامة في المسائل التي تطرح عليه في هذا الموضوع بواسطة الاجتهاد القضائي .

2 – استقرار التشريع الجبائي الجزائري على تسمية الغرامة في المادة الضريبية بالغرامة الجبائية أو الغرامة المالية في المادة الجبائية ، و بالتالي نجد أن عدم التدقيق في التسميات المستعملة وتوحيدها و الاكثار من المترادفات، يعتبر من المشاكل الرئيسية المساهمة في وجود غموض المفاهيم المتعلقة بالغرامة المالية .

3 – توحيد القوانين الجبائية في قانون واحد هو التقنين العام للضرائب، مثل ما انتهج المشرع الفرنسي في ذلك، و هذه خطوة جد ايجابية تسهل و تبسط فهم التشريع الضريبي، و تنقص من اللجوء للإحالات القانونية، التي طالما ساهمت في تعسير فهم القواعد الجبائية .

4 – اتباع المشرع الجبائي الفرنسي في استعمال التسميات في العقوبات المالية بوجه عام، بما يجنب الخلط و الغموض، خاصة كما يعتبر من الامور المستحسنة توحيد ووضع رزنامة للنسب المختلفة المتعلقة بالعقوبات الجبائية، بما يسهل المعرفة الواضحة للعقوبة الجبائية و يزيل الغموض الذي يشكل الجانب السلبي في التشريع الجبائي، فحبذا لو يتبع المشرع الجبائي الجزائري نفس المنهج الذي سار عليه التشريع الجبائي الفرنسي، و سواء و ضع رزنامة بتخفيض تلك النسب و توحيدها أو برفعها و توحيدها، المهم لابد من التقليل من وجود نسب كثيرة مختلفة.

5 – تحسين التحصيل الضريبي من أجل ضمان المحافظة على التمويل المالي المستمر والمستقر للخزينة العامة للدولة، و وضع نظام جبائي فعال يحارب كافة أنواع التهرب و الغش الجبائي .

لأجل ذلك تعد الغرامة المالية في المادة الجبائية من أهم الموارد الأساسية للخزينة العمومية للدولة سواء كانت على أساس أنها التزام أو عقوبة، خاصة بالنسبة للوضع الراهن الذي يعيشه العالم في أزمة

اقتصادية بحتة و التي لا تملك ثروات طبيعية هامة، بحيث لا يبقى أمامها سوى إحداث الضرائب من أجل تغطية إنفاقها العام .

و بالتالي تعتبر قواعد و أحكام الغرامة الجبائية الصارمة من الأحكام و القواعد التي تساهم في تمويل الخزينة العامة، سواء بصفة إلزامية أو عقابية ، فمن ناحية الإلزامية فهي تتمثل في زيادة الموارد المالية للخزينة العامة من خلال تحصيل الغرامات الجبائية المختلفة، خاصة التي تتميز بارتفاع مبلغها .

أما بالنسبة للصفة العقابية في تمويل الخزينة العمومية بواسطة أحكام الغرامة الجبائية، فهي تتمثل في إرساء نظام جبائي فعال يقضي على كافة محاولات الغش والتهرب الضريبي ، و ردع كافة المخالفات الجبائية التي تنقص أو تهدد الموارد المالية للخزينة العامة للدولة .

الملاحــــــــق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية ____________

مفتشية الضرائب لـ ____________

رمز مفتشية : ____________

رقم التعريف الجبائي :

رقم المادة :

محضر معاينة

____________ (1)

المواد [illegible] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

المواد [illegible] من قانون المالية لسنة 2002

في اليوم ____________ من عام ____________

و على الساعة ____________ (2) نحن الممضين أسفله (3) :

____

الحالفين اليمين و الحاملين لبطاقات اعتمادنا، تقدمنا عند (4) : ____________

الممثل من طرف (5) : ____________

للقيام بمعاينة ميدانية.

قد عاينا مايلي : ____________

و عند نهاية تدخلنا، قمنا بقفل هذا المحضر في اليوم و الشهر المذكورين أعلاه و دعونا السيد : ____________

____________ لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض - (6) و صرح بمايلي :

____

و بطلب منه، سلمناه نسخة من هذا المحضر مقابل وصل استلام .

إمضاء المعني: إمضاء الأعوان:

(1) موضوع العملية [illegible]

(2) [illegible] السنة و الشهر و اليوم و الساعة بالأحرف [illegible]

(3) [illegible]

(4) الإسم و اللقب أو العنوان [illegible] و عنوان المكلف بالضريبة ؛

(5) [illegible]

(6) [illegible]

الملحق رقم (01) محضر معاينة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des impôts de la
Wilaya de .. ..
Sous Direction du Contrôle Fiscal
Bureau de Recherches et Vérifications
N° .. / ..

Monsieur :

Avis de vérification N° . Du : .

DEMANDE DE JUSTIFICATIONS

En application des dispositions des articles 187 et 131 bis du code dis impôts directs et taxes assimilées, nous avons l'honneur de vous demande des justifications de revenus de (s) année (s) :

précisées ci-dessous

Vous avez à nous faire parvenir votre réponse dans un délai de 30 jours. L'absence de réponse de votre part contrainte en vertu de l'article 131 du C.I.D. l'établissement d'office impositions.

Veuillez croire. Mr .. .., en l'expression de notre parfaite considération.

الملحق رقم (02) وثيقة طلب توضيحات و تبريرات

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction des Impôts de Wilaya d..........................

inspection de ....

DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

Série C n° 2

Envoyer la réponse à l'adresse suivante

....

A .... le ....

L .... a l'honneur

de prier M ....

demeurant à ....

NIS : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

de vouloir bien lui fournir, le plus tôt possible, les renseignements suivants :

DEMANDE	REPONSE
....	A.......................... le ....
....	....

(suite au verso)

الملحق رقم (03) وثيقة طلب معلومات

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب

لولاية ....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

تاريخ الإستلام

تصـــريـــح بالـــوجـــود

يكتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى :

(1) - الضريبة على أرباح الشركات
- الضريبة على الدخل الإجمالي

الإسم واللقب أو التسمية : ....

اسم الشهرة التجاري : ....

عنوان المقر الإجتماعي : ....

رقم السجل التجاري : .... ح.ج. البريدي أو البنكي : ....

رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد : .... الهاتف : ....

ر.ت. الاحصائي : .... ر.ت. الجبائي : ....

عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) : ....

صفة المصرح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) : ....

تاريخ بدء النشاط : ....

الشكل القانوني للشركة

(ضع علامة في الخانة المناسبة)

- ☐ مؤسسة فردية.
- ☐ شركة فعلية.
- ☐ شركة التضامن.
- ☐ شركة مدنية مهنية.
- ☐ جمعية بالمشاركة.
- ☐ شركة ذات مسؤولية محدودة.
- ☐ شركة المساهمة.
- ☐ شركة تعاونية.
- ☐ مؤسسة عمومية (شركة).
- ☐ مؤسسة عمومية.
- ☐ شركة ذات الإقتصاد المختلط.
- ☐ وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية).
- ☐ أخرى : ....
- ☐ شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني : ....

طبيعة النشاط الرئيسي : ....

نشاطات ثانوية أخرى : ....

عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى : ....

مكان مسك المحاسبة : ....

إسم وعنوان المحاسب : ....

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

يشهد بصحته من طرف المصرح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

بـ .... في ....

الإمضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى الموالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب المؤهلة.

الملحق رقم (04) تصريح بالوجود

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

مديرية ....
DIRECTION ....

مفتشية الضرائب لـ ....
INSPECTION DES IMPOTS DE ....

قباضة الضرائب لـ
RECETTE DES IMPOTS DE ....

COMMUNE DE .... بلدية

NIS :

NIF :

Article d'imposition :

F. J.

200 .... الشهر
200 .... الفصل
Mois de 200
.... Trimestre 200

للتذكير إجباريا
A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

الضرائب والرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر
تصريح يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد

IMPOTS ET TAXE PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE

DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT

M .... : السيد (ة)
(nom et prénom - raison sociale) (الإسم - اللقب - إسم الشركة)
Activité / Profession : .... : النشاط أو المهنة
Adresse : .... : العنوان

IMPORTANT !

هذا التصريح يجب أن يقدم إلى قباضة الضرائب خلال العشرين يوم الأولى من الشهر

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les <u>VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.</u>

رمز النشاط
CODE ACTIVITE

Série G. n° 50

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2% الرسم على النشاط المهني بمعدل

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires رقم الأعمال	Chiffre d'affaire imposable Recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en DA)
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%			
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%			
C 1 A 13	Affaires sans réfaction			
C 1 A 14	Affaires exonérées			
C 1 A 20	Recettes professionelles (Professions libérales)			
1	Préciser autres taux de réfaction le cas échéant — TOTAL			

Acomptes IBS التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات

Code	Acomptes IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer (en DA)
E 1 M 10	Acompte provisionnel		
2		TOTAL	

IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والإقتطاعات الأخرى من المصدر لـ ض. د. إ/ض أ ش

Code	Catégorie de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
			Barème	
E 1 L 20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagéres		10 %	
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements		15 %	
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire		50 %	
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes		....	
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source		24 %	
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)		....	
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source			
3	(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise. — TOTAL			

ENAG - ULC - Algérie (2007)

Code	Droit de timbre sur état حــق الطـابـــع			
	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
[illegible]				
4	TOTAL			

Code	Impôts et taxes non repris ci-dessus الضرائب و الرسوم الغير واردة أعلاه			
	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
5	TOTAL			

RECAPITULATION (EN DA) تلخيص بـ (دج)		
1 - TAP	C/500 028/A	
2 - AP / IBS	C/201 001/M1	
3.1 - IRG Salaires	C/201 001/100	
3.2 - IRG/ Autres ret. sources	C/201 001/101/A/B/C	
3.3 - IBS/ Ret. à la source	C/201 001/M2 et 3	
- TIC	C/201 003/303/A/B	
4 - Droits de timbre	C/201 002/201	
5 - Autres	C/	
6 - TVA	C/500 020/A	
	MONTANT TOTAL A PAYER	

Cadre réservé au contribuable إطار خاص بالمكلف بالضريبة	Cadre réservé à la recette des impôts إطار خاص بقباضة الضرائب	Cadre réservé au service d'assiette إطار خاص بمصلحة الوعاء
يشهد بصحة وصدق محتوى هذا التصريح وتطابقه مع الوثائق المحاسبية. Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables. A .... le .... Cachet, signature,	Reçu ce jour, la présente déclaration enregistré sous le numéro : .... Payée - par chèque bancaire N° : .... du .... tiré sur l'Agence : .... - par chèque postal N° : .... - en numéraire : .... prise en recette par quittance N° : .... de ce jour. A .... le .... Le receveur des impôts Cachet, signature,	Déclaration enregistrée le : .... Observation éventuelles :

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro (Exemple : 325.626 DA = ... 325.620 DA)

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

رقم الأعمال و المداخيل بالدينار و العدد الأخير يرجع ... (325.620 = 325.626 دج)

A / Chiffres d'affaires imposables أ - رقم الأعمال الخاضع للضريبة

الرمز Code	Opérations assujetties à la TVA العمليات الخاضعة الرسم على القيمة المضافة	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	مبلغ المدفوع - (دج) Montant des droits (en DA)
E3B11	Bien, produits et denrées visées par l'article 23 du C.TCA				7%	
E3B12	Prèstations de services visées par l'article 23 du C.TCA					
E3B13	Opérations immobiliers visées par l'article 23 du C.TCA					
E3B14	Actes médicaux					
E3B15	Commissionnaires et courtiers					
E3B16	Fourniture d'énergie					
E3B21	Productions : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				17%	
E3B22	Revente en l'état : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA					
E3B23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%					
E3B24	Professions libérales					
E3B25	Opérations de banques et d'assurances					
E3B26	Prestations de téléphones et de télex					
E3B28	Autres prestations de services					
E3B31	Débits de boissons					
E3B32	Productions : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA					
E3B33	Revente en l'état : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA					
E3B34	Tabacs et allumettes					
E3B35	Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C.TCA					
E3B36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C.TCA					
E3B37	Consommations sur place					
	المجموع العام لرقم الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES					

B / Déductions à opérer ب - الحسومات المجراة :

Code	Nature des déductions	Montant
E3B91	Précompte antérieurs (mois précédent)	
E3B92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C.TCA)	
E3B93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)	
E3B94	Régularisation du prorata(déduction complémentaire) (art. 40 C.TCA).	
E3B95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art.18 C.TCA).	
E3B96	Autres déductions (notification de précompte, etc ....)	
	NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA.	
	مجموع الحسومات المجراة Total des déductions à opérer (B)	

C / TVA à payer

C	- Total des droits dus.	
E3B97	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire)	
E3B98	- Renversement de la déduction (art.38 C. TCA) (+)	
	TOTAL A RAPPELER (C) مجموع المستحقات	
B	- Total des déductions à opérer (B) (-)	
E3B00	**TVA à payer au titre du mois (C - B)** (A reporter dans le cadre "Récapitulation" ligne10)	
E3B99	Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C)	

كيفية تسديد الضريبة

يستحسن على كل مكلف بالضريبة، تسديد ضرائبه بواسطة صك بنكي، مما يسمح له بأداء التزاماته الجبائية دون التنقل إلى قباضة الضرائب عن طريق إرسال هذا التصريح إلى قابض الضرائب المختص إقليميا مرفوقا بالصك.

كما يستطيع أن يقوم بالتزاماته بالدفع عن طريق البريد بحيث يرسل هذا التصريح لقابض الضرائب مصحوبا بصك الدفع البريدي

إذا لم يكن للمكلف بالضريبة حسابا بنكيا أو بريديا، فإنه يمكنه أداء الضريبة باستعمال حوالة خزينة بعنوان قابض الضرائب المختص لدى أي مكتب بريدي. يرسل التصريح في هذه الحالة إلى قابض الضرائب مرفوقا بوثيقة إثبات الدفع المسلمة من طرف مكتب البريد

إذا لم يمكن التسديد بالكيفيات المذكورة أعلاه، تبقى دائما أمام المكلف بالضريبة إمكانية الدفع نقدا لدى قابض الضرائب المختص عند إيداع التصريح

تذكير بالتزمات المكلفين بالضريبة

1. يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي وللنظام العام للرسم على القيمة المضافة وكذا أصحاب المهن الحرة الملزمين بدفع الضرائب و الرسوم فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر، إيداع هذا التصريح لدى قباضة الضرائب المختصة و دفع المبالغ المقابلة خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي استحقت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه خصم الإقتطاعات من المصدر

(المواد 110، 121، 129 - 1، 159 - 1، 358 - 2 و359 - 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المواد 28، 76 و 88 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

2. إذا كان مبلغ الحقوق المدفوعة خلال السنة أقل من خمسين ألف دينار (50 000 د.ج) فإنه يرخص للمكلف بالضريبة في السنة الموالية أن يصرح و يدفع هذه الحقوق في العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل المدني

(المادة 371 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 78 من قانون الرسوم على رقم الأعمال)

3. تطبيق عقوبة 10% من الحقوق المستحقة في حالة الإيداع المتأخر لهذا التصريح

ترفع هذه العقوبة إلى 25% بعد إخطار المعني بتسوية وضعيته خلال شهر واحد

إن الإمتناع عن التصريح بالضريبة بعد إنقضاء هذا الأجل يستوجب الفرض التلقائي للضريبة بتطبيق العقوبة الجبائية المذكورة أعلاه (25%).

4. يترتب عن التسديد المتأخر للحقوق و الرسوم تحصيل عقوبة جبائية قدرها 10%

و فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، تطبق غرامة إرغامية نسبتها 3% عن كل شهر تأخير أو جزء من شهر دون أن يتعدى هذا الإلزام المجموع مع عقوبة 10% المنصوص عليها أعلاه نسبة 25%

كيفية ملء التصريح بالضريبة

إن هذا التصريح الذي يعد بمثابة جدول إشعار خاص بالدفع، يشمل كل الضرائب و الرسوم المدفوعة فوريا، أو عن طريق الإقتطاع من المصدر الواجبة الأداء من طرف المكلفين بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي و النظام العام للرسم على القيمة المضافة و أصحاب المهن الحرة يعوض هذا التصريح إبتداءا من أول جانفي 1995 كل من:

- جدول الإشعار الخاص بدفع الرسم على النشاط المهني (لون أصفر)
- جدول الإشعار الخاص بدفع التسبيقات على الحساب المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات (لون أبيض)
- جدول الإشعار الخاص بالدفع الجزافي و ض.د.إ على الأجور (لون أزرق)
- جدول الإشعار الخاص بدفع الحق النوعي على البنزين و المواد الصيدلانية
- التصريح الخاص بالرسم الداخلي على الإستهلاك
- التصريح الخاص بالرسم النوعي الإضافي
- التصريح الخاص برسم الدمغة على الكشوف
- التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة

خانة رقم 2: تصرح و تسدد ثلاثة (03) تسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات في العشرين (20) يوم الأولى من أشهر مارس، جوان و نوفمبر (المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003)

خانة رقم 4: هذه الخانة تخص المكلفين بالضريبة الذين يطلبون تسديد رسم الدمغة على الكشوف

أمثلة: - المهن الحرة: الخانة 1 و 3
- تجار التجزئة: الخانة 1 و 3
- تجار الجملة: الخانة 1، 3 و 6 (الرسم على القيمة المضافة)
- المنتجون 1، 3 و 6 (الرسم على القيمة المضافة) و عند الإقتضاء، الخانة 5 (الرسم الداخلي على الإستهلاك)

عندما تمارس أنشطة التجارة بالتجزئة أو بالجملة أو الأنشطة الإنتاجية من طرف شركات رأس المال، فإن هذه الأخيرة تندرج ضمن الخانة رقم 2

ملاحظة: تستعمل الإدارات و المكلفين بالضريبة حسب النظام الجزافي نموذجا مبسطا من التصريح المذكور (Série G n° 50 A)

Comment servir la déclaration

La présente déclaration tenant lieu de bordereau avis de versement, est prévue pour l'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source dus par les contribuables et assujettis relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et par les titulaires des professions libérales. Elle remplace à compter du 1er janviers 1995 :

- le bordereau avis de versement de la TAP (Jaune) ;
- le bordereau avis de versement des acomptes IBS (blanc) ;
- le bordereau avis de versement du VF et IRG salaires (bleu) ;
- les bordereau avis de versement des différentes retenues à la source au titre de l'IRG et de l'IBS ;
- le bordereau avis de versement du droit spécifique sur les carburants et les produits pharmaceutiques.
- la déclaration relative à la taxe intérieure de consommation;
- la déclaration relative à la taxe spécifique additionnelle ;
- la déclaration relative au droit de timbre sur état.
- la déclaration de la TVA.

Cadre N° 2 : Les trois (03) acomptes provisionnels de l'impôts sur le bénéfice des sociétés sont déclarés et payés respectivement dans les vingt (20) premier jours des mois de mars, juin et novembre. (article 60 de la loi de finances pour 2003)

Cadre N° 4 : Ce cadre est utilisé notamment par les contribuables qui auront demandé à s'aquitter du droit de timbre sur état.

Exemple :

Professions libérales : Cadre 1 et 3.
Commerçants détaillants : Cadre 1et 3.
Commerçants grossistes : Cadre 1,3 et 6 (TVA).
Producteurs : Cadre 1, 3, 6 (TVA) et éventuellement 5 (TIC, ...).

Lorsque les activités de commerce de détail, de gros ou de production sont exercées par des sociétés de capitaux, elles sont concernées par le cadre n° 2

N. B / Les administrations et les contribuables relevant du régime du forfait utiliseront un modèle simplifié de la présente déclaration (Série G - n° 50 A)

Rappel des obligations des Contribuables

1/ Les contribuables relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et les titulaires de professions libérales qui sont soumis au versement d'impôts et taxe payables au comptant ou par voie de retenue à la source,sont tenus de déposer, auprés de receveur des impôts de leur circonscription, la présente déclaration tenant lieu de bordereau avis de versement,dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le mois au titre duquel les droits sont dus, ou au cours duquel les retenues à la source ont été opérées et de payer sumultanément les montants correspondants.
(Articles : 110, 121, 129 -1, 159 -1, 358-2 et 359 -1 du Code des Impôts Directs et taxes Assimilées.)
(Articles : 28, 76, et 88 du Code des taxes sur le Chiffre d'Affaires.)

2/ Lorsque le montant des droits payés au cours de l'année est inférieur à cinquante mille dinars **(50.000 DA)**, le contribuable est autorisé, pour l'année suivante, à déposer trimestriellement sa déclaration et à s'aquitter de ses droits et taxes, dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le trimestre civil.
(Articles : 371 du Code des Impôts Directs et taxes Assimilées et 78 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires).

3/ Le dépôt tardif de la déclaration donne lieu à une pénalité égale à 10 % des droits dus.

Cette pénalité est portée à 25 % après mise en demeure du contribuable par l'administration de régulariser sa situation dans un délai d'un mois.

Le défaut de déclaration à l'issue de ce délai d'un mois, entraîne la taxation d'office avec application de la pénalité de 25% citée ci-dessus et l'émission d'un rôle, immédiatement exigible.

4/ Le paiement tardif de ces droits et taxes donne lieu à la perception d'une pénalité de retard de 10% .

En matière de taxes sur le chiffre d'Affaires, une astreinte de 3 % par mois ou fraction de mois de retard est appliquée en sus de la pénalité de 10% citée ci-dessus avec un maximum de 25 %.

Mode de paiement de l'impôt

Il est vivement recommandé au contribuable le paiement par **chèque bancaire** qui lui permet d'accomplir ses obligations fiscales sans se déplacer, en adressant au Receveur des impôts de sa circonscription la présente déclaration appuyée du chèque.

Il peut également s'acquitter de ses droits et taxes par **virement postal** en adressant au Receveur concerné, la déclaration accompagnée d'un chèque de virement postal.

Au cas ou il ne dispose pas d'un compte bancaire ou postal, le contribuable a la faculté de se libérer de sa dette fiscale, par **Mandat carte Trésor**, libellé au nom du Receveur des impôts concerné, auprès de n'importe quel bureau de poste. La déclaration est alors adressée au Receveur des impôts , appuyée du justificatif de versement délivré par le bureau de poste.

Enfin, il lui reste toujours la possibilité dans le cas ou les modes de paiement cités ci-dessus ne peuvent être utilisés, de s'acquitter en espèces à la caisse du receveur des impôts territorialement compétent, lors de dépôt de la déclaration.

G50الملحق رقم (05) التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série G N° 1

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية ....
مفتشية ....

رقم التعريف الإحصائي ...
أذكر في الخانة المقابلة حرف ورقم مادة إخضاعك للضريبة المعدلة لسنة 200

الضريبة على الدخل الإجمالي
سنة 200

تصريح ينبغي إرساله قبل 1 أفريل إلى مفتش إقامتكم.

التصريح بالمداخيل لسنة 200

ختم التاريخ للمفتش

I - اللقب (1) .... الأسماء: ....
(بيّن الإسم الشائع)

تاريخ ومكان الميلاد: .... الجنسية ....
المهنة: .... رقم بطاقة الإقامة (بالنسبة للأجانب): ....

عنوان الإقامة المعتادة:
- إلى 1 جانفي 200 : .... الرمز البريدي ....
- إلى 1 جانفي 200 : .... الرمز البريدي: ....
(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

(1) بالنسبة للنساء المتزوجات يذكر لقب الأنسة.

II - الحالة العائلية (إلى 1 جانفي من سنة فرض الضريبة):

أعزب 1 متزوج 2 أرمل 3 مطلق 4 (ضع علامة X في الخانة الملائمة لحالتك).

اللقب العائلي والإسم المعتاد للزوج: .... تاريخ ومكان الزواج: ....
بالنسبة للزوجة أذكر لقب الآنسة:
تاريخ ومكان ميلاد الزوج: .... تاريخ ومكان الطلاق: ....

ر ت إ الزوج

عدد الأطفال الأحياء: .... عدد الأطفال المكفولين: ....

III - طلب فرض الضريبة المشتركة بين الزوج والزوجة:
أنا الممضي أسفله: ....
وكذا زوجتي المولودة: ....
نطلب فرض الضريبة المشتركة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة ... 200
بـ: .... في 200

إمضاء الزوجين

ملاحظة: فرض الضريبة المشتركة يخول الحق في تخفيض 10% من الدخل الإجمالي للضريبة.

إطار مخصص للمصلحة

4) أرباح المهن غير التجارية :

المهن الممارسة	عناوين النشاطات
أنتم :	....
الزوجة (ه)	....
الأطفال المكفولين :	....

	أنتم		الزوجة (ه)		أطفالكم المكفولون	
	س	د.ج	س	د.ج	س	د.ج
ربح السنة (نظام التصريح المراقب أو الربح المحدد حسب التقدير الإداري)						
العجز						
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص						

(ه) في حالة فرض الضريبة المشتركة .

5) مداخيل رؤوس الأموال المنقولة :

- مداخيل الديون والودائع والكفالات
- بعد تطبيق تخفيض جزافي قدره 5000,00 دج* ....

	المبلغ الخام*	
	س	د.ج
مداخيل الديون والودائع والكفالات		
المجموع الصافي الواجب تسجيله في التلخيص		

* في حالة فرض الضريبة المشتركة ، بين المداخيل المقبوضة من طرف الزوجة والأطفال تحت الكفالة .

6) المرتبات والأجور والعلاوات والمداخيل والمكافآت المختلفة :

(المهن الممارسة)	أسماء وعناوين المستخدمين
- أنتم :	....
- الزوجة *	....
- الأطفال المكفولين :	....

	أنتم		الزوجة*		أطفالكم المكفولين	
	س	د.ج	س	د.ج	س	د.ج
المبالغ المقبوضة نقداً						
- الإمتيازات العينية (قبل خصم إقتطاعات ض د ج من المصدر)						
المجموع الصافي الواجب تسجيله في التلخيص ...						

(ه) في حالة فرض الضريبة المشتركة .

7) فوائض القيمة المتنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق المتعلقة بها .

(العمليات المنجزة في إطار آخر غير المهني) .

طبيعة وعناوين الأملاك المتنازل عنها : ....

مبلغ فوائض القيم الخاضعة للضريبة لسنة . . . 200 . المصرح به في التصريح (ات) الخاص (ة) (ه) . . . . .

س	د.ج

(ه) في حالة الخضوع للضريبة المشتركة بلغ المداخيل المنجزة من قبل الزوجة والأطفال المكفولين .

ب ـ مداخيل مقبوضة خارج الجزائر مباشرة أو بصفة غير مباشرة (ه)

(ألحق كشفاً يبين مبلغ المداخيل حسب الفئة متبعاً ترتيب الفقرات السابقة) .

المجموع الواجب تسجيله في التلخيص . . . .

س	د.ج

(ه) في حالة الخضوع للضريبة المشتركة بلغ المداخيل المنجزة من قبل الزوجة والأطفال المكفولين .

مسرد مخصص للمفتش	IV ـ تفصيل أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة :
	أ ـ مداخيل مقبوضة في الجزائر:

① مداخيل عقارية متأتية من إيجارات الملكيات الغير المبنية :

(إيجارات الأماكن المؤثثة ينبغي التصريح بها في الفقرة 3 أدناه)

عناوين الملكيات :

....

....

....

....

المبلغ الخام للإيجارات (الإيجارات + الأعباء المقبوضة) للجسم :	س	د.ج

● في حالة فرض الضريبة المشتركة ، بين المداخيل المقبوضة من طرف الزوجة والأطفال تحت الكفالة :

② المداخيل الفلاحية المستخلصة من الإستثمار المباشر:

عناوين المستثمرات:

....

....

	مستثمراتكم		مستثمرات زوجتكم (ه)		مستثمرات أطفالكم المكفولين	
	س	د.ج	س	د.ج	س	د.ج
الدخل الجزافي للسنة المدنية						
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص						

(ه) في حالة فرض الضريبة المشتركة.

③ أرباح المهن الصناعية والتجارية والحرفية أو المماثلة :

أ) مداخيل المهن الصناعية والتجارية

	المهن الممارسة	عناوين المستثمرات
أنتم:	....	....
الزوجة ه :	....	....
الأطفال المكفولين:	....	....

	أنتم		الزوجة ه		الأطفال المكفولين	
	س	د.ج	س	د.ج	س	د.ج
الربح الحقيقي للسنة المالية .... أو الربح الجزافي: .... المحدد:						
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص						

V تكاليف تخصم من الدخل الإجمالي الصافي (المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة) — عمود مخصص للمفتش

2) فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية[1] وكذا تلك المقترضة لاقتناء أو بناء المساكن:

الهيئات أو الأشخاص المستفيدون	تاريخ وطبيعة العقود	الفوائد المدفوعة باستثناء عمليات التسديد السنوية (س د.ج)
....		
....		
....		
	المجموع الذي يخصم	

(1) باستثناء تلك التي أدت إلى الخصم على مستوى إحدى فئات المداخيل المنصوص عليها في الإطارات 1 إلى 7

3) حسومات أخرى مرخص بها قانونيا:
(باستثناء التكاليف المحسومة من المداخيل الفئوية)
- إشتراكات تأمينات الشيخوخة و التأمينات المسددة بصفة شخصية ....
- إشهار التأمينات المقترضة من طرف المالك الأجير ....
المجموع: ....

VI - تلخيص المداخيل: (س د.ج)

2) مداخيل فلاحية ....
3أ) أرباح المهن الصناعية، التجارية، الحرفية ....
3ب) مكافآت المسيرين و الشركاء ....
4) أرباح المهن غير التجارية ....
5) مداخيل رؤوس الأموال المنقولة ....
6) المرتبات و الأجور ....
8) المداخيل المقبوضة في الخارج ....
مجموع المداخيل ....

تكاليف تخصم:
2) فوائد القروض والديون ....
3) حسومات مرخص بها ....
مجموع التكاليف ....

الفرق أو الدخل الإجمالي ....

الإقتطاعات من المصدر المبررة التي تخول الحق في الإعفاء الضريبي المحسوم من الضريبة على الدخل الإجمالي السنوي: (المبلغ س د.ج)

- المرتبات والأجور: ....
- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة: ....
- الأتعاب المدفوعة من طرف الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية والمؤسسات لفائدة الأشخاص التي تمارس نشاطاً تابعاً للمهن الحرة ....
مجموع الإقتطاعات التي تخصم ....

بـ: .... في: ....
الإمضاء

الملحق رقم (06) التصريح السنوي للدخول

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction des Impôts de la
Wilaya de .. ..
Sous Direction du Contrôle Fiscal
Bureau des Vérifications Fiscales

Dossier de Vérification N° ./ .

Vérificateur:

Chef de Brigade: .

VERIFICATION DE COMPTABILITE

FICHE DE SYNTHESE

Code d'activité : .. / Numéro Identifiant Fiscal :

Désignation de l'entreprise vérifiée : .

Adresse exacte : .

Désignation de l'activité exercée : .

Date de début d'activité :

Délai de réalisation de la vérification : ..

I - VERIFICATION COMPTABLE

Système comptable : .

Document comptable : ..

En la Forme : .

Au Fond : ..

Motifs précis du rejet de comptabilité :

II - VERIFICATION FISCAL

Réintégration des charges :

Réintégration des rehaussements de CA au Résultat : ..

Réintégration des taxes sue achats : ..

Taux de TVA applicables: .

Modification du régime fiscale : ..

Recherche extérieures :

CA global de la période vérifiée : - 1er notification : .. ...

- 2ème notification : .. ...

BIC global de la période vérifiée : - 1er notification : .. ...

- 2ème notification : .. ...

III - RENSEIGNEMENTS STATISTIQUES

Normes de production : ..

Taux de valeur ajoutée : .

Taux de perte et déchets : ..

- Approvisionnements : .....
- Processus de fabrication :
- Conditionnement : ...

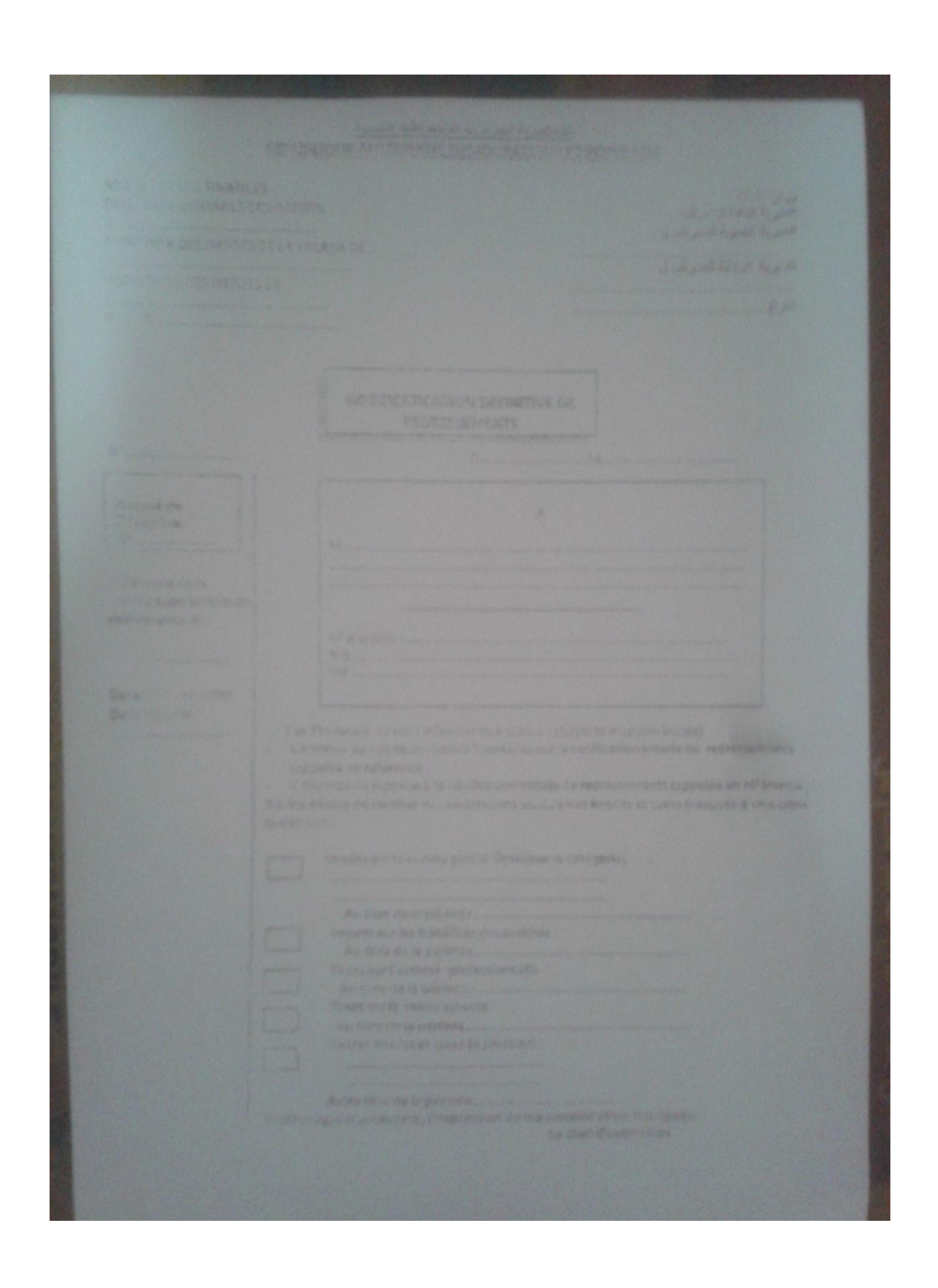
Taux de marge brute (achat /revente) :

Taux de rendement (prestation de service) :

Taux de marge nette : ..

	Année	Année	Année	Année ....
- Rehaussement sur CA (TAP)				
- Réintégration de charges				
- Charges accordées				
- Réintégration de TVA / Achats				
- Déduction en cascade				
Situation après vérification :				
- Chiffre d'Affaire retenus				
- Chiffre d'Affaire déclarés				
- Rehaussement sur CA				
- Résultat retenus				
- Résultat déclarés				
- Rehaussement résultats				
Produits des rôles :				
- T.V.A / C.A				
- T.V.A / Achats				
- I.B.S				
- I.R.G				
- Enregistrement				
- V.F				
- Timbre				
- I.R.G / Salaires				
- T.A.P				
- Autre a précise				
- Pénalités				
- Totale				
Totale générale				

الملحق رقم (07) بطاقة تلخيصية عن عملية التحقيق في المحاسبة



الملحق رقم (08) وثيقة الإعلام المسبق

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
....
....
....

Fiche de Fin des travaux
De vérification

le, . .

Numéro de l'affaire .... N° d'article d'imposition ....

Numéro d'identification statistique ....

Nom et Prénom ou Raison Sociale ....

Activité..

Adresse...Tél ....

Avis de vérification de comptabilité N°......................... du ....

Date de fin des travaux préparatoires ....

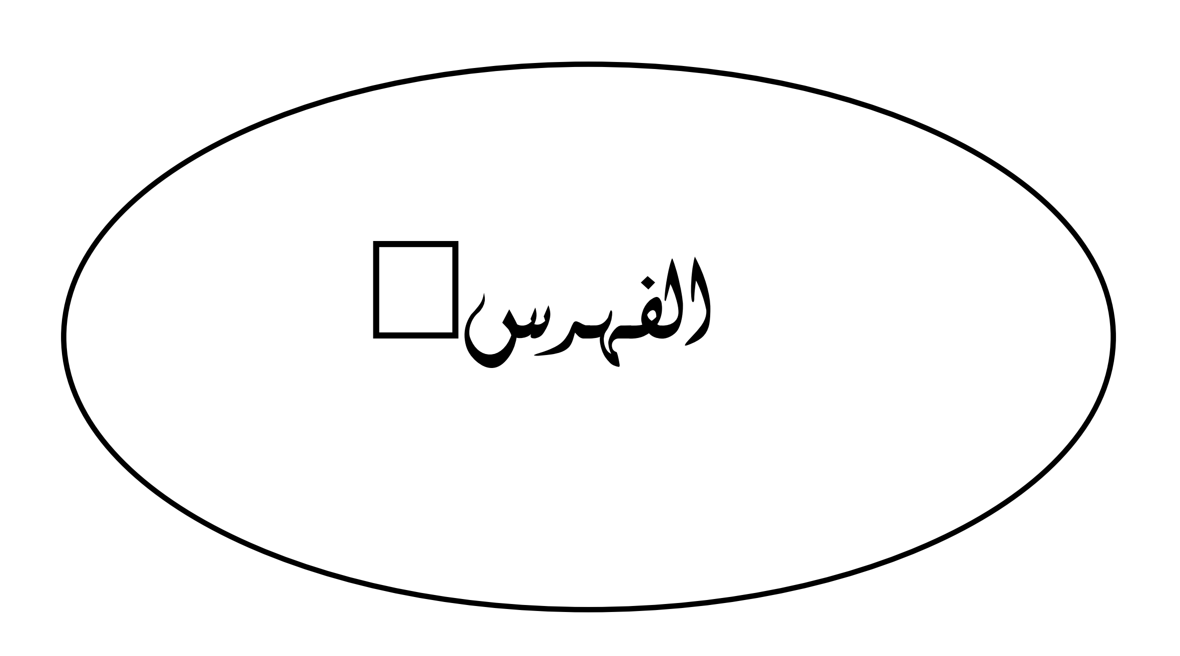
Date de notification des résultats de la vérification..

Date de notification de la position définitive de l'Administration ..

Lu et approuvé :

<u>Le Chef de Service</u> <u>Les Vérificateurs</u>

الملحق رقم (09) بطاقة نهاية تحقيق المحاسبة


الفهرس

الـــــفهرس

العنوان	الصفحة
مقدمة	أ
الفصل الأول: الغرامة المالية كإلــــتزام	**01**
المبحث الأول: مفهوم الغرامة المالية كإلتزام	**02**
المطلب الأول: تعريف الغرامة المالية كإلتزام و خصائصها	**03**
الفرع الأول: تعريف الغرامة المالية كإلتزام	**04**
الفرع الثاني: خصائص الغرامة المالية كالتزام	**05**
الفرع الثالث: مبادئ الغرامة المالية كالتزام	**06**
المطلب الثاني: تصنيف الغرامة المالية كإلتزام	**08**
الفرع الأول: التصنيف على أساس طبيعة الضريبة	**08**
الفرع الثاني: التصنيف على أساس مجال التطبيق	**10**
الفرع الثالث: التصنيف على أساس ظروف وضع الضريبة	**12**
المطلب الثالث: نشــأة الغرامـــة الماليـــة كالــتزام	**13**
الفرع الأول: نظرية المنفعة والعقد	**14**
الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة	**15**
الفرع الثالث: التطور التاريخي للغرامة المالية كالتزام	**16**
المبحث الثــاني: أثـــر الغرامــة الماليــة كــإلتـزام	**28**
المطلب الأول: الوسائـل البشريـــة و القانونيـــة الممنوحـــة لإدارة الضرائـــب	**29**
الفرع الأول: الوسائل البشرية الممنوحة لإدارة الضرائب	**29**
الفرع الثاني: الوسائل القانونية الممنوحة للإدارة الضريبة	**32**
المطلب الثاني: التزامـات المكلفين بالضريبة و الضمانـات الممنوحـة لهم	**35**
الفرع الأول : التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة	**35**
الفرع الثاني : الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة	**36**
الفصل الثاني: الغرامـــة المالـــية كعقوبـــة	**40**
المبحث الأول: مفهوم الغرامة المالية كعقوبة	**41**

المطلب الأول: تعريف الغرامة المالية كعقوبة و تصنيفها	41
الفرع الأول: تعريف الغرامة المالية كعقوبة	41
الفرع الثاني: تصنيف الغرامة المالية كعقوبة	44
المطلب الثاني: مشروعية الغرامة المالية كعقوبة " ضابط الردع "	45
الفرع الأول: مساهمة أحكام الغرامة المالية في تحقيق الردع الخاص	46
الفرع الثاني: مساهمة أحكام الغرامة المالية في تحقيق الردع العام	47
المطلب الثالث: الطبيعة القانونية للغرامة المالية كعقوبـة	48
الفرع الأول: موقف الفقه من الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية	48
الفرع الثاني: موقف القضاء في القانون المقارن من الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية	50
الفرع الثالث: الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية حسب القانون الجزائري	51
المبحث الثاني: نطـــاق الغرامة المالية كعقوبة	53
المطلب الأول: نوعية المخالفات الجبائية للغرامة المالية	54
الفرع الأول: اتساع مجال تطبيق الغرامة النسبية في المخالفات الضريبية	54
الفرع الثاني: تطبيق مبدأ الجمع بين العقوبات في الغرامة الضريبية	58
الفرع الثالث: مضاعفة الغرامة الجبائية في حالة العود	59
الفرع الرابع: التقادم الضريبي	60
المطلب الثاني: تصنيف الجرائم الجزائية للغرامة المالية	61
الفرع الأول: المخالفات الضريبية	62
الفرع الثاني: الجنـح الضريبيـة	64
الفرع الثالث: الجنايات الضريبية	70
المطلب الثالث: سلطة القاضي الجزائي إزاء الغرامة الضريبية	72
المبحث الثالث: تقييم النظام القانوني للغرامة المالية	75
المطلب الأول: الآثار السلبية للنظام القانوني الخاص بالغرامة المالية	75
الفرع الأول: تأثير مبلغ الغرامة الضريبية على الأشخاص	76
الفرع الثاني: عدم تمكن الإدارة الجبائية من تحصيل مبلغ الغرامة الجبائية	77

المطلب الثاني: الآثار الإيجابية للنظام القانوني الخاص بالغرامة المالية	**78**
الفرع الأول: دعم مكافحة الجرائم الجبائية	**78**
الفرع الثاني: دور أحكام الغرامة الضريبية في تمويل الخزينة العمومية	**79**
الفرع الثالث: تحقيق العدالة و المساواة بتطبيق أحكام الغرامة الضريبية	**80**
الخاتمة	**81**
الملاحق	**85**
قائمة المراجع	**102**
الفهرس	**109**